



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

της

ΑΝΑΓΝΩΣΤΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗΣ

Επιβλέπων Καθηγητής: κ.ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Θεσσαλονίκη 2018

## ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ

*Αφιερώνεται στην μητέρα μου και στον αδερφό μου, Αλεξία και Αποστόλη, που ήταν πάντα δίπλα μου και με βοήθησαν να ξεπεράσω κάθε δυσκολία.*

## ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

*Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή κ.Νεγκάκη Χρήστο για την καθοδήγηση και την πολύτιμη βοήθειά του καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της διπλωματικής μου εργασίας.*

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην σημερινή κοινωνία όπου ζούμε, το επιχειρησιακό περιβάλλον επιδέχεται συνεχώς μεταβολές σε οικονομικό αλλά και σε όλα τα επίπεδα. Για αυτό το λόγο οι επιχειρήσεις προσπαθούν να προσαρμόζονται σε αυτές τις αλλαγές ώστε πετύχουν την επιβίωση και τη μακροζωία τους και την εξασφάλιση κέρδους. Για να ανταπεξέλθουν σε αυτές τις αλλαγές και για να πετυχαίνουν τους στόχους τους βραχυπρόθεσμα και μακροπρόθεσμα, πρέπει να βρουν τρόπους που θα εξυπηρετούν την ομαλή και αποτελεσματική διακυβέρνησή τους.

Αυτός είναι ο κύριος λόγος που οι επιχειρήσεις πρέπει να δημιουργήσουν ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Οι μεταβολές σε όλα τα επίπεδα, η αύξηση των λαθών, των φαινομένων απάτης και των οικονομικών εγκλημάτων απαιτεί την ύπαρξη συστήματος εσωτερικού ελέγχου, που αποτελεί το αποτελεσματικότερο μέσο για την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων.

Ένα από τα πιο σημαντικά εσωτερικά συστήματα ελέγχου, είναι αυτό του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων. Τα αποθέματα αποτελούν έναν από τους μεγαλύτερους λογαριασμούς του ενεργητικού για αυτό απαιτείται να διαφυλάσσονται, να προστατεύονται και να διαχειρίζονται ορθά.

Εκτός της αρθρογραφικής επισκόπησης που παρουσιάζει έρευνες γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο και τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, η εργασία περιλαμβάνει και το θεσμικό πλαίσιο γύρω από το θέμα. Με αυτό τον τρόπο γίνεται κατανοητό το πλαίσιο στο οποίο πρέπει να κινείται ο εσωτερικός ελεγκτής και του τρόπου που πρέπει να διεξάγεται το έργο του εσωτερικού ελέγχου. Επιπλέον, αναλύεται ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων ώστε να γίνουν κατανοητές οι ελεγκτικές διαδικασίες που εφαρμόζονται κατά τον έλεγχό τους. Τέλος, παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας και οι προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## Περιεχόμενα

ΑΦΙΕΡΩΣΕΙΣ.....	ii
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ .....	iii
ΠΕΡΙΛΗΨΗ .....	iv
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.1 ΓΕΝΙΚΑ .....	1
1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	2
1.3 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ .....	3
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	4
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΣΚΟΠΗΣΗ.....	4
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	4
2.2 ΕΡΕΥΝΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ .....	4
2.3 ΕΡΕΥΝΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	14
ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ .....	14
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	14
3.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	15
3.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ: ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΠΡΟΣΟΝΤΑ, ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ .....	23
3.4 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	24
3.5 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	26
3.6 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ.....	27
3.8 ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	29
3.9 ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ .....	34
3.10 ΧΡΗΣΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑΣ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ .....	35
3.11 ΑΡΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ .....	36
3.12 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΤΑΣΘΑΛΕΙΕΣ .....	37
3.13 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ .....	41
3.14 ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	42
3.15 ΣΗΜΑΣΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ .....	44
3.16 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	45
3.17 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	50

ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	50
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	50
4.2 ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	50
4.3 ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ.....	51
4.4 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ.....	52
4.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ.....	53
4.6 ΠΗΓΕΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ.....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	58
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	58
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ.....	62

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Η ανάπτυξη και η μεγέθυνση των επιχειρήσεων, σε συνδυασμό με την επίτευξη των επιχειρηματικών στόχων δημιούργησε, εκτός των άλλων, και την ανάγκη δημιουργίας ενός ολοκληρωμένου συστήματος παροχής οικονομικών πληροφοριών, δηλαδή ενός οργανωμένου συστήματος λογιστικής παρακολούθησης, όσο και την υποχρέωση για έλεγχο των διενεργούμενων διαδικασιών στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Βασική προϋπόθεση για την ορθή και αποτελεσματική εφαρμογή των παραπάνω είναι η υιοθέτηση ορισμένων κανόνων και αρχών, οι οποίες δεν παραμένουν αναλλοίωτες στο χρόνο αλλά εφαρμόζονται πάντοτε πιστά. Η ορθή τήρηση των κανόνων, αρχών και παραδοχών εξασφαλίζει την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η παρακολούθηση και ο έλεγχος τήρησής τους αποτελεί έναν ανεξάρτητο κλάδο της λογιστικής, την Ελεγκτική.

«Η Ελεγκτική αποτελεί<sup>1</sup> έναν από τους πιο σημαντικούς κλάδους της λογιστικής επιστήμης. Ασχολείται με τη διατύπωση αρχών και κανόνων που αφορούν την ομαλή διεξαγωγή οικονομικών ελέγχων. Αντικείμενό της είναι ο έλεγχος των διαδικασιών και των μεθόδων που εφαρμόστηκαν από την επιχείρηση κατά τη διάρκεια του διαχειριστικού έτους».

«Η Αμερικανική Ένωση Λογιστικής ορίζει<sup>2</sup> την Ελεγκτική ως “μια συστηματική διαδικασία αντικειμενικής συγκέντρωσης και αξιολόγησης ελεγκτικών τεκμηρίων, που αφορούν σε πιστοποιήσεις οικονομικών ενεργειών και γεγονότων, με σκοπό την εξακρίβωση του βαθμού ανταπόκρισης μεταξύ αυτών των πιστοποιήσεων και των προκαθορισμένων κριτηρίων, για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων σε ενδιαφερόμενους χρήστες”».

«Το αντικείμενο λοιπόν<sup>3</sup> της ελεγκτικής είναι ο έλεγχος των επιχειρήσεων<sup>4</sup> με στόχο:

α) την πρόληψη, αποκάλυψη ή καταστολή ακούσιων ή εκούσιων λογιστικών λαθών και οικονομικών ατασθαλιών και β) την πιστοποίηση, ύστερα από διενέργεια συστηματικού ελέγχου και ανάλογων δοκιμαστικών επαληθεύσεων, της αξιοπιστίας των οικονομικών δεδομένων, της πιστοληπτικής ικανότητας, καθώς και της ορθής εφαρμογής των κείμενων φορολογικών διατάξεων<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 10

<sup>2</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 11

<sup>3</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 11

<sup>4</sup> Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2005), Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ 55

<sup>5</sup> Άρθρο 82 παρ.5 ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ.10 εδάφ. (β), ν. 3943/11

Οι έλεγχοι δεν είναι ίδιοι για όλες τις εταιρείες. Διακρίνονται<sup>6</sup> ανάλογα με το εύρος, την περιοδικότητα, το σκοπό και την ιδιότητα του ελεγκτή. Πιο συγκεκριμένα διακρίνονται<sup>7</sup>, α) ανάλογα με την εξάρτηση του προσώπου από την ελεγχόμενη εταιρεία, σε εξωτερικό και εσωτερικό έλεγχο, β) ανάλογα με το εύρος σε γενικούς και ειδικούς ελέγχους, γ) ανάλογα με την περιοδικότητα σε μόνιμους, τακτικούς και έκτακτους ελέγχους, δ) ανάλογα με το σκοπό που επιτελούν, σε προληπτικούς και κατασταλτικούς ελέγχους, ε) ανάλογα με το νομοθετικό πλαίσιο που τους επιβάλλει, σε υποχρεωτικούς και προαιρετικούς ελέγχους και στ) ανάλογα με τον τομέα που διερευνούν σε διαχειριστικούς, διοικητικούς και φορολογικούς ελέγχους.

Ο εσωτερικός έλεγχος, με τον οποίο ασχολείται η παρούσα εργασία, είναι ο διενεργούμενος από πρόσωπο που διαθέτει επιστημονικά και επαγγελματικά προσόντα γνώσης και εμπειρίας, αλλά έχει την ιδιότητα του υπαλλήλου της ελεγχόμενης εταιρείας και ταυτόχρονα σχετίζεται άμεσα με τα άτομα και τα στελέχη που καθορίζουν την πορεία της. Ο εσωτερικός ελεγκτής είναι “υποχρεωμένος” να υπακούσει στον εσωτερικό κανονισμό και υποδείξεις της διοίκησης της εταιρείας, οι οποίες μπορεί να αποκλίνουν από τα γενικά ελεγκτικά πρότυπα».

## 1.2 ΣΚΟΠΟΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι ο σαφής προσδιορισμός της έννοιας του εσωτερικού ελέγχου, και πιο συγκεκριμένα να γίνει ξεκάθαρα αντιληπτό ότι ο εσωτερικός έλεγχος και ιδιαίτερα η εφαρμογή του συστήματος εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων, αποτελεί την καλύτερη λύση για κάθε επιχείρηση που θέλει να διαχειρίζεται τους επιχειρηματικούς κινδύνους που αντιμετωπίζει αποτελεσματικά.

Το ασταθές οικονομικό περιβάλλον στο οποίο ζούμε, οι τεχνολογικές εξελίξεις, τα εγκλήματα τα οποία διαπράττονται στον οικονομικό τομέα και τα ανθρώπινα λάθη, είναι απαραίτητο με κάποιο τρόπο να περιοριστούν και κατ' επέκταση να εξαλειφθούν. Γι' αυτό το λόγο υπάρχει η επιτακτική ανάγκη της δημιουργίας ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις για την επίτευξη των αντικειμενικών τους σκοπών και τη διασφάλιση της μακροζωίας τους.

Όσον αφορά τον εσωτερικό έλεγχο, σκοπός της εργασίας είναι η περιγραφή του πλαισίου στο οποίο πρέπει να κινείται ο εσωτερικός ελεγκτής και του τρόπου με τον οποίο πρέπει να διεξάγεται το έργο του εσωτερικού ελέγχου.

Όσον αφορά τα αποθέματα, σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιάσει τις ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων.

---

<sup>6</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 11

<sup>7</sup> Καζάντζης, Χ. (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Αθήνα, Business Plus, σελ. 81-110



### 1.3 ΔΟΜΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Το δεύτερο κεφάλαιο περιλαμβάνει την αρθρογραφική επισκόπηση, σκοπός αυτού του κεφαλαίου είναι να παρουσιάσει διάφορες έρευνες που διεξήχθησαν παρελθοντικά και οι οποίες ασχολήθηκαν από πολλές πλευρές με τον εσωτερικό έλεγχο στις επιχειρήσεις και τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων.

Το τρίτο κεφάλαιο περιλαμβάνει το θεσμικό πλαίσιο γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων και τα αποθέματα. Σκοπός του κεφαλαίου αυτού είναι να καταστούν επαρκώς κατανοητές διάφορες έννοιες, ορισμοί και στοιχεία σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο των επιχειρήσεων και τα αποθέματα. Αποτελεί δηλαδή τη θεωρητική προσέγγιση του θέματος με το οποίο ασχολείται η εργασία.

Το τέταρτο και κεφάλαιο ασχολείται με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων. Σκοπός του είναι να παραθέσει κυρίως τις ελεγκτικές διαδικασίες που πρέπει να περιλαμβάνει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων, το οποίο είναι ένα από τα σημαντικότερα συστήματα εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις.

Το πέμπτο κεφάλαιο αφορά την εξαγωγή συμπερασμάτων. Για την εξαγωγή των συμπερασμάτων φυσικά ελήφθη υπόψη τόσο η αρθρογραφική επισκόπηση όσο και το θεσμικό πλαίσιο της εργασίας. Αξιοποιήθηκε δηλαδή τόσο το περιεχόμενο των ερευνών και επιστημονικών μελετών σχετικά με το θέμα όσο και τα δεδομένα από τη θεωρητική προσέγγιση του θέματος. Επιπλέον, περιλαμβάνει τους περιορισμούς και προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΣΚΟΠΗΣΗ**

#### **2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η ραγδαία ανάπτυξη τόσο του μεγέθους όσο και της πολυπλοκότητας των επιχειρήσεων και η εμφάνιση ολοένα και περισσότερων οικονομικών, λογιστικών και διαχειριστικών προβλημάτων επιβάλλει να μελετηθεί ο εσωτερικός έλεγχος των επιχειρήσεων και ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων σε βάθος. Καθώς ο επιχειρηματικός τομέας εξελίσσεται ραγδαία και ο εσωτερικός έλεγχος αποκτά ολοένα και σπουδαιότερη σημασία, είναι εύλογο να διεξάγονται κατά καιρούς διάφορες έρευνες οι οποίες προσπαθούν με διάφορους τρόπους και μεθόδους να καταπιαστούν με διάφορα θέματα που έχουν να κάνουν με τον εσωτερικό έλεγχο στις επιχειρήσεις και τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων. Αυτές οι έρευνες και παρουσιάζουν μεγάλο ενδιαφέρον καταλήγοντας σε πολύ χρήσιμα ευρήματα και συμπεράσματα σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο, ενώ πολλές από αυτές αποτέλεσαν είτε βάση είτε μέσο παρακίνησης για τη διεξαγωγή περαιτέρω ερευνών και επιστημονικών μελετών γύρω από το θέμα. Παρακάτω, παρουσιάζονται ορισμένες πολύ ενδιαφέρουσες και σημαντικές ιστορικές έρευνες για την ελεγκτική στο πέρασμα των χρόνων.

#### **2.2 ΕΡΕΥΝΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Οι Chen et al. (2017) στην έρευνα που διεξήγαγαν υιοθετούν ένα περιεκτικό και ποσοτικό δείκτη εσωτερικού ελέγχου ο οποίος περιλαμβάνει τις έννοιες: κατασκευή, επικύρωση, αντίκτυπος. Για αυτόν το σκοπό χρησιμοποιήθηκε μια νέα μέθοδος ώστε να μετρηθεί, να υπολογιστεί η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Ειδικότερα, κατασκεύασαν έναν δείκτη εσωτερικού ελέγχου για όλες τις δημόσιες επιχειρήσεις στην Κίνα, γιατί η έλλειψη κανονισμών εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια της δοκιμαστικής περιόδου παρουσίασε ένα ενδιαφέρον περιβάλλον, στο οποίο η ποικιλία της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου διατηρούνταν. Δύο ξεχωριστά χαρακτηριστικά, εκτός από τις πληροφορίες που ήταν διαθέσιμες, όριζαν το δείκτη. Πρώτον, εκτιμάται συνολικά ο εσωτερικός έλεγχος της επιχείρησης. Δεύτερον, μετράται ποσοτικά ο εσωτερικός έλεγχος της επιχείρησης, χρησιμοποιώντας τη διαδικασία αναλυτικής ιεραρχίας σχεδιασμένη για τη ανάλυση περίπλοκων αποφάσεων. Έτσι, προχώρησαν στην επικύρωση του δείκτη, επιβεβαιώνοντας τη σχέση μεταξύ της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου και της διαχείρισης κερδών. Κλείνοντας, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι ο

δείκτης εσωτερικού ελέγχου είχε ένα θετικό αντίκτυπο στο συντελεστή κερδών και βρήκαν ότι όσο καλύτερος είναι ο εσωτερικός έλεγχος, τόσο πιο αξιόπιστες καθίστανται οι οικονομικές αναφορές στους επενδυτές.

Ο Markon (2017) στην έρευνα που έκανε ασχολήθηκε γύρω από την αντίληψη για τον κίνδυνο στα βασικά μοντέλα εσωτερικού ελέγχου. Η συγκεκριμένη έρευνα περιγράφει την ουσία του κινδύνου ως την κύρια, την πιο σημαντική αντίληψη στο πεδίο του εσωτερικού ελέγχου. Ισχυρίζεται ότι η αποσαφήνιση της φύσης της και των χαρακτηριστικών της επιτρέπει αξιολόγηση και διαχείριση κινδύνων. Αυτά αποτελούν την πιο σημαντική προϋπόθεση για την επίτευξη της αποστολής του οργανισμού. Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε στην εν λόγω έρευνα είναι η βιβλιογραφική ανάλυση. Μετά το τέλος αυτής της έρευνας εξήχθη το συμπέρασμα ότι ο κίνδυνος είναι μια αβεβαιότητα που αποτελεί ανασταλτικό παράγοντα για την επίτευξη της αποστολής του οργανισμού.

Οι Tang et al. (2017) είχαν ως αντικείμενο της έρευνάς τους να διερευνήσουν τις αντιλήψεις της ανάλυσης δεδομένων στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Με άλλα λόγια, προσπάθησαν να καταστήσουν κατανοητή τη χρήση της ανάλυσης δεδομένων στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, να ερευνήσουν του τύπους των εργαλείων που οι εσωτερικοί ελεγκτές χρησιμοποιούν, με δεδομένο τις μεγάλες ποσότητες πληροφοριών που τους δίνονται για το σκοπό τους. Η έρευνα βασίζεται πάνω σε κερδοσκοπικούς, αλλά και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς και περιλαμβάνει βιομηχανίες, κατασκευές, κυβερνητικές υπηρεσίες, ενέργεια, τράπεζες και ανώτατη εκπαίδευση. Σκοπός της είναι να βρει ουσιαστικές πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου και να απαντήσει σε κρίσιμα ερωτήματα που προκύπτουν σχετικά με το ρόλο της ανάλυσης δεδομένων στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Κλείνοντας, η έρευνα συμπεραίνει ότι τα ελεγκτικά στελέχη, προκειμένου να μπορούν να επιτελούν το σκοπό τους, είναι απαραίτητο εκτός από τις επαγγελματικές πιστοποιήσεις που κατέχουν, να χρησιμοποιούν την ανάλυση δεδομένων στη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Gros et al. (2017) διεξήγαγαν μια πολύ ενδιαφέρουσα έρευνα πάνω σε γερμανικές επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Το αντικείμενο της έρευνας κινείται γύρω από το θέμα “Λειτουργία εσωτερικού ελέγχου και οικονομικές αναφορές”. Σε αυτή την έρευνα που, όπως ειπώθηκε παραπάνω, αφορά γερμανικές εισηγμένες επιχειρήσεις, εξετάστηκε η ποιότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις αυτές και η επίδραση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις οικονομικές αναφορές όσον αφορά την ποιότητα των οικονομικών αναφορών και την επάρκεια του ελέγχου. Ένα από τα συμπεράσματα στο οποίο κατέληξε η έρευνα υποδεικνύει το γεγονός ότι μια υψηλής ποιότητας λειτουργία εσωτερικού ελέγχου είναι πιθανόν να περιορίσει τη διαχείριση κερδών και, ως εκ τούτου, να διασφαλίσει ένα υψηλό επίπεδο ποιότητας οικονομικών αναφορών. Ένα άλλο συμπέρασμα στο οποίο κατέληξαν ισχυρίζεται ότι η υψηλής ποιότητας λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου μπορεί να οδηγήσει σε αποδοτικά αποτελέσματα στις επιχειρήσεις. Συμπερασματικά, στην έρευνα υπογραμμίζεται ο πολύτιμος ρόλος που διαδραματίζει η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στη διοίκηση των επιχειρήσεων, ειδικά για τις οικονομικές αναφορές.

Οι Popovic et al. (2016) στην έρευνά τους έχουν σκοπό να καταστήσουν κατανοητή τη σπουδαιότητα της διαμόρφωσης του σχηματισμού και της αποτελεσματικότητας του μηχανισμού του εσωτερικού ελέγχου σε μεταβατικές χώρες, όπως η Δημοκρατία της Σερβίας. Προσπάθησαν να χρησιμοποιήσουν τη σημασία της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις, ειδικά από τότε που υπάρχουν αρκετές επιχειρήσεις, είτε δημόσιες είτε άλλου είδους, που λειτουργούν χωρίς την παρουσία μηχανισμού του εσωτερικού ελέγχου. Θεωρούν ότι εκτός από το γεγονός ότι η εγκατάσταση του εσωτερικού ελέγχου και των μηχανισμών του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητα στις δημόσιες επιχειρήσεις, αυτά αποτελούν επίσης ένα πολύ χρήσιμο εργαλείο για κάθε συνηθισμένη επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπροσθέτως, τονίζουν ότι η εγκατάσταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου βελτιώνει την ασφάλεια των επιχειρήσεων και αποτελεί ένα ζωτικής σημασίας προαπαιτούμενο ώστε οι επιχειρήσεις να είναι ικανές να δημιουργούν αξία και να παίρνουν έγκαιρες αποφάσεις για να πετυχαίνουν υψηλές επιδόσεις. Κλείνοντας, ισχυρίζονται ότι οι διοικήσεις των επιχειρήσεων μπορούν να εφαρμόζουν διάφορες τεχνικές εσωτερικού ελέγχου και ότι όλες οι δραστηριότητες του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι πλήρως τεκμηριωμένες.

Η Dumitru (2016) έθεσε ως αντικείμενο της έρευνάς της την παρουσίαση των βασικών αρχών της αποστολής του εσωτερικού ελέγχου, όπως ο κώδικας δεοντολογίας που πρέπει να τηρείται κατά την εκπλήρωση αυτής της αποστολής. Από πρακτικής άποψης, παρατηρεί τους μηχανισμούς που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή αυτών των βασικών αρχών και πώς η συμμόρφωση τους με τη διεξαγωγή του ελέγχου οδηγεί σε μια αποτελεσματική δραστηριότητα. Κλείνοντας, θα πρέπει να αναφερθεί το γεγονός ότι αυτή η έρευνα αποτέλεσε τόσο αντικείμενο ενδιαφέροντος στον ακαδημαϊκό τομέα όσο και βάση για μελλοντικές έρευνες που έχουν ως αντικείμενο τη δραστηριότητα του εσωτερικού ελέγχου.

Οι Abbott et al. (2016) διεξήγαγαν μια έρευνα γύρω από το θέμα “Ποιότητα εσωτερικού ελέγχου και ποιότητα οικονομικών αναφορών: Η από κοινού σημασία της ανεξαρτησίας και της ικανότητας”. Με αφορμή το γεγονός ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου με το πέρασμα των χρόνων απέκτησε μεγάλη σημασία και τα αρχαιακά στοιχεία περί της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου ήταν περιορισμένα, η έρευνα εξετάζει ένα διαδραστικό μοντέλο της ποιότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου που αποτελείται από ικανότητα και ανεξαρτησία, ώστε να γίνουν καλύτερα κατανοητοί οι καθοριστικοί παράγοντες της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου ως ένα μέσο παρακολούθησης των οικονομικών αναφορών. Οι δοκιμές που έκαναν υποστηρίζουν την υπόθεση ότι η από κοινού ύπαρξη της ικανότητας και της ανεξαρτησίας αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την αποτελεσματική παρακολούθηση των οικονομικών αναφορών. Συμπερασματικά, τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι στην ερώτηση “Ποια είναι η επίδραση της ικανότητας (ανεξαρτησίας) του εσωτερικού ελέγχου στην ποιότητα των οικονομικών αναφορών;” η απάντηση είναι “Εξαρτάται από την ανεξαρτησία (ικανότητα) του εσωτερικού ελεγκτή.”.

Οι Campbell et al. (2016), με αφορμή το γεγονός ότι υψηλά ιστάμενα στελέχη επιχειρήσεων έχουν τραβήξει την προσοχή για μια σειρά από ανήθικες δραστηριότητες, πραγματοποίησαν μία έρευνα η οποία θέτει επί τάπητος και προσπαθεί να καταστήσει

κατανοητή τη σχέση μεταξύ της επαγγελματικής κοινότητας των υψηλά ιστάμενων στελεχών των επιχειρήσεων και της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου. Κατασκεύασαν ένα μοναδικό μέτρο για την επαγγελματική κοινότητα των στελεχών βασισμένο στην από κοινού θητεία του διευθύνοντα σύμβουλου (CEO – Chief Executive Officer) και του επικεφαλής των οικονομικών υπηρεσιών (Chief Financial Officer). Τα ευρήματα της έρευνας έδειξαν ότι ο αριθμός των ετών της κοινής θητείας του διευθύνοντα σύμβουλου και του επικεφαλής των οικονομικών υπηρεσιών είναι σημαντικά και αρνητικά συνδεδεμένος με την αδυναμία του εσωτερικού ελέγχου, ισχυριζόμενα ότι όσο μεγαλύτερη χρονικά είναι η σχέση των στελεχών, τόσο μικρότερη είναι η πιθανότητα αδυναμίας του εσωτερικού ελέγχου. Κλείνοντας, αυτή η έρευνα παρακινήθηκε από την επιθυμία να γίνουν κατανοητές οι πιθανές επιπτώσεις στη λήψη αποφάσεων μέσα σε έναν οργανισμό και ανακάλυψε την ύπαρξη εσωτερικών δεσμών και κοινών αξιών μεταξύ των στελεχών.

Η Chersan (2016) στην έρευνά της ασχολείται με τις πρακτικές και τις τάσεις του εσωτερικού ελέγχου στη Ρουμανία, αλλά γενικότερα και παγκοσμίως. Ισχυρίζεται ότι, παρόλο που ο ρόλος του εσωτερικού ελεγκτή δεν έχει εκλείψει, ο ρόλος του διευθύνοντα συμβούλου έχει αποκτήσει μεγαλύτερη σημασία. Σ' αυτή την έρευνα, καθίσταται σαφές ότι το επαγγελματικό προφίλ του εσωτερικού ελεγκτή θα υποστεί αλλαγές που προέρχονται όχι μόνο από το ρόλο που αυτός διαδραματίζει, αλλά επίσης και από τις προκλήσεις που γενικά ο επιχειρηματικός κόσμος έρχεται αντιμέτωπος όπως η διαχείριση του κινδύνου, η ολοένα και πιο εξελιγμένη τεχνολογία πληροφοριών, η εξόρυξη δεδομένων κλπ. Αυτή η έρευνα βασίζεται στις πληροφορίες που ελήφθησαν από το The Institute of Internal Auditors Research Foundation και στοχεύει στην επισήμανση των πρακτικών και των τάσεων σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο στη Ρουμανία αλλά και παγκοσμίως και, αντίστοιχα, στις ικανότητες που παραδοσιακά απαιτούνται να έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές, στις απόψεις τους για τις δεξιότητες που αποκτούν και στην περαιτέρω ανάπτυξη των ικανοτήτων τους.

Οι Djati et al. (2016) προσπάθησαν με την έρευνά τους να εξηγήσουν την αντίληψη των ελεγκτών αλλά και των ελεγχόμενων για την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Σκοπός της έρευνας είναι να εξετάσει την επιρροή του προγραμματισμού του ελέγχου, του πεδίου έρευνας του ελέγχου, των εκθέσεων των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις μεταγενέστερες ενέργειες των αποτελεσμάτων του ελέγχου, της επάρκειας της ελεγκτικής ομάδας, και επιπλέον της ανεξαρτησίας της ελεγκτικής ομάδας στην ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου στο General Inspectorate of the Ministry of Finance, στην Ινδονησία. Για την εξαγωγή των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε η έρευνα χρησιμοποιήθηκαν ερωτηματολόγια τα οποία παραδόθηκαν στην ελεγκτική ομάδα και πραγματοποιήθηκαν συνεντεύξεις με ανώτερους ελεγκτές και ελεγχόμενους στο Ministry of Finance. Το δείγμα αναλύθηκε με τη μέθοδο πολλαπλής παλινδρόμησης. Τα αποτελέσματα έδειξαν ότι η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου, σύμφωνα με την αντίληψη των ελεγκτών, επηρεάζεται από τον προγραμματισμό του ελέγχου, την έκθεση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και την επάρκεια της ελεγκτικής ομάδας. Από την άλλη, το πεδίο έρευνας του ελέγχου, οι μεταγενέστερες ενέργειες των αποτελεσμάτων του ελέγχου και η ανεξαρτησία της ελεγκτικής ομάδας δεν επηρεάζει την ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Όσον

αφορά την αντίληψη των ελεγχόμενων, η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου επηρεάζεται από τον προγραμματισμό του ελέγχου, το πεδίο έρευνας του ελέγχου και την επάρκεια της ελεγκτικής ομάδας, ενώ δεν επηρεάζεται από την έκθεση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, τις μεταγενέστερες ενέργειες των αποτελεσμάτων του ελέγχου και της ανεξαρτησίας της ελεγκτικής ομάδας.

Οι Petrascu και Tieanu (2014) έκαναν μια έρευνα στην οποία προσπάθησαν να ερμηνεύσουν το ρόλο που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην πρόληψη και την ανίχνευση της απάτης σε μια οικονομική οντότητα. Δηλαδή, η έρευνα έχει ως βασικό στόχο να περιγράψει το ρόλο του εσωτερικού ελέγχου στην ανίχνευση κάθε πιθανής απάτης, αλλά και να τονίσει τη σπουδαιότητα της πρόληψης κάθε απάτης σε έναν οικονομικό οργανισμό. Επιπροσθέτως, έχει την πρόθεση να επισημάνει τα πλεονεκτήματα που προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στη διεύθυνση των οικονομικών οντοτήτων, αλλά και στην κοινωνία συνολικά. Τέλος, ισχυρίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια λειτουργία η οποία βοηθάει την ηγεσία κάθε επιχείρησης να διοικεί αποτελεσματικά, να διασφαλίζει την ομαλή και αποδοτική λειτουργία των δραστηριοτήτων της, του οποίου αντικείμενο είναι το να προσθέτει αξία.

Η Lament (2014) στην έρευνα που διεξήγαγε, αντιμετωπίζει τον εσωτερικό έλεγχο ως ένα εργαλείο για τη διαχείριση της απάτης σε κάθε οικονομικό οργανισμό. Ισχυρίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια λειτουργία που υποστηρίζει τη διοίκηση των οργανισμών και συντελεί σε αυξημένη αποτελεσματικότητα. Θεωρεί ότι ένας από τους βασικούς στόχους του είναι η ανίχνευση κάθε λάθους ή σφάλματος, συμπεριλαμβανομένης και κάθε απάτης. Τονίζει το γεγονός ότι φαινόμενα απάτης κάνουν ολοένα και συχνότερη την εμφάνισή τους στερώντας αξία από κάθε οργανισμό και, κλείνοντας, συμπεραίνει ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί ίσως την αποτελεσματικότερη λειτουργία εναντίον του κινδύνου που πηγάζει από κάθε απάτη και βοηθάει τις οικονομικές οντότητες να λειτουργούν αποτελεσματικά.

Οι Toporkova και Shulga (2012) διεξήγαγαν μια έρευνα της οποίας αντικείμενο είναι η κατανόηση της οργάνωσης της υπηρεσίας του εσωτερικού ελέγχου και της μεθόδου διεξαγωγής του στις επιχειρήσεις και γενικότερα στους οργανισμούς που ασχολούνται με κάποιο είδος οικονομικής δραστηριότητας. Αποτελεί μια πολύ ενδιαφέρουσα έρευνα η οποία προσπάθησε να προσεγγίσει τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις από όλες τις πλευρές. Ασχολήθηκε με τις βασικές λειτουργίες του εσωτερικού ελέγχου, τις αρχές κατασκευής του, αλλά και τα κριτήρια εκτίμησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου επιχειρώντας να εξηγήσει τους λόγους για τους οποίους η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου είναι απαραίτητη σε όλους τους οικονομικούς οργανισμούς.

Οι Sarens et al. (2012) έχουν ως κύριο αντικείμενο της έρευνάς τους να εξετάσουν διάφορες μεταβλητές που είχαν προταθεί στην ακαδημαϊκή και επιστημονική βιβλιογραφία και που σχετίζονταν με τον ενεργό ρόλο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου στη διοίκηση επιχειρήσεων. Η παρούσα έρευνα δεν έχει σκοπό να εξετάσει διάφορες θεωρίες, αλλά την παροχή καθοδήγησης στην ενίσχυση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου γενικότερα. Σχετικά με τα ευρήματα της έρευνας, κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι υπάρχουν σημαντικές

σχέσεις ανάμεσα στον ενεργό ρόλο της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και στη χρήση του ελέγχου βάσει κινδύνου, έχοντας ένα πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας σε ετοιμότητα και συνεισφορά από την επιτροπή ελέγχου στον προγραμματισμό του ελέγχου. Επιπροσθέτως, τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι η αποδοτικότητα της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου βασίζεται στις αλληλεπιδράσεις τις λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου με άλλους μηχανισμούς της διοίκησης της επιχείρησης. Βρήκαν επίσης ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να ενθαρρυνθεί ώστε να θέσει σε ετοιμότητα το πρόγραμμα διασφάλισης και βελτίωσης της ποιότητας γιατί το πρόγραμμα αυτό είναι θετικά συνδεδεμένο με το να διαδραματίζει η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου έναν ενεργό ρόλο στη διοίκηση επιχειρήσεων. Κλείνοντας, η έρευνα έδειξε ότι η ύπαρξη ενός πλαισίου εσωτερικού ελέγχου, χωρίς τη μέτρηση της ποιότητας του εσωτερικού ελέγχου αυξάνει τις πιθανότητες να παίζει η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου ένα σημαντικό ρόλο στη διοίκηση επιχειρήσεων.

Ο Savcuk (2007), με αφορμή το γεγονός ότι το επιχειρηματικό περιβάλλον παγκοσμίως με το πέρασμα των χρόνων έχει υποστεί ραγδαίες και σημαντικές αλλαγές οι οποίες παίζουν σημαντικό ρόλο στη διοίκηση των επιχειρήσεων, στη διαχείριση των κινδύνων, στις διαδικασίες που εκτελούνται σε κάθε επιχείρηση, στις κάθε είδους προκλήσεις, όπως κοινωνικές, ηθικές, περιβαλλοντολογικές κλπ, που καλούνται κατά καιρούς να αντιμετωπίσουν, επιχείρησε να καταστήσει κατανοητές τις αρχές αξιολόγησης της αποτελεσματικότητας του εσωτερικού ελέγχου. Θεωρεί ότι η λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου, η οποία είναι υπεύθυνη για την παρακολούθηση και επιθεώρηση των λογιστικών και οικονομικών δεδομένων κάθε επιχείρησης, αποτελεί σημαντικό εργαλείο για την αποτελεσματική διοίκηση των επιχειρήσεων. Ισχυρίζεται ότι ο εσωτερικός έλεγχος αποτελεί μια ανεξάρτητη, συμβουλευτική υπηρεσία που σχεδιάστηκε για να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες των οργανισμών και η οποία αποκτά ολοένα και περισσότερη σπουδαιότητα και καταλήγει στο συμπέρασμα ότι αποτελεί βασικό εργαλείο ώστε κάθε οργανισμός να πετυχαίνει τους στόχους τους και έναν σημαντικό μηχανισμό για την επαρκή και αποτελεσματική διεύθυνση των επιχειρήσεων.

Οι Edge και Farley (1991) ασχολήθηκαν στην έρευνά τους με την εκτίμηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου από την πλευρά των εξωτερικών ελεγκτών. Η έρευνα αυτή εξετάζει τη σχετική σημασία των παραγόντων που χρησιμοποιούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές κατά την εκτίμηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου. Επιπροσθέτως, εξετάζει τη συνέπεια που επιδεικνύουν οι εξωτερικοί ελεγκτές στο να κάνουν εκτιμήσεις σχετικά με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με τα ευρήματα της έρευνας, οι δύο πιο σημαντικοί παράγοντες που χρησιμοποιούνται από τους εξωτερικούς ελεγκτές για την εκτίμηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου είναι η τεχνική ικανότητα και η κατάλληλη επαγγελματική φροντίδα. Η έρευνα καταλήγει στην εύρεση ενός υψηλού βαθμού ομοφωνίας μεταξύ των ερωτηθέντων σε σχέση με την εκτίμηση της λειτουργίας του εσωτερικού ελέγχου και έναν υψηλό βαθμό διορατικότητας στις κρίσεις τους.

## 2.3 ΕΡΕΥΝΕΣ ΓΙΑ ΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Οι Huang et al. (2017) στην έρευνα που διεξήγαγαν, ασχολήθηκαν με τη βελτίωση του ελέγχου των αποθεμάτων και των προβλέψεων σύμφωνα με τις ταξινομήσεις βάσει δραστηριοτήτων χρησιμοποιώντας ως παράδειγμα μια επιχείρηση, την T Company στην Κίνα. Ισχυρίζονται ότι, επειδή η διαχείριση των αποθεμάτων είναι μείζον θέμα για τις επιχειρήσεις και επειδή η προσφορά των προϊόντων στους πελάτες απαιτεί ετοιμότητα των αποθεμάτων, οποιαδήποτε έλλειψη ή ανεπάρκεια οδηγεί σε απώλεια πελατών, που με τη σειρά της πλήττει την κερδοφορία και την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων. Θεωρούν ότι ο ρόλος του ελέγχου των αποθεμάτων είναι κομβικός ώστε να υπάρχει ρευστότητα και να αποφεύγεται η διατήρηση υπερβολικής ποσότητας αποθέματος και αποτελεί κλειδί για τη βιωσιμότητα των επιχειρήσεων. Τονίζουν επίσης το γεγονός ότι για να επιτευχθεί το επιθυμητό επίπεδο αποθέματος στις επιχειρήσεις, θα πρέπει να υπάρχει κατάλληλη διαχείριση των αποθεμάτων με προβλέψεις πωλήσεων σε συνεχή βάση. Κλείνοντας, επισημαίνουν βάσει των συμπερασμάτων της έρευνας ότι η βελτίωση του ελέγχου των αποθεμάτων προϋποθέτει δύο βήματα. Πρώτον, απαιτείται ταξινόμηση των προϊόντων σε ομάδες και δεύτερον, εφαρμόζονται διαφορετικές τεχνικές για τη διαχείριση του επιπέδου των αποθεμάτων σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση και τις προβλέψεις που γίνονται, γίνεται ομαδοποίησή τους σε ταξινομήσεις βάσει δραστηριοτήτων, προσομοίωση και πρόβλεψη μελλοντικών πωλήσεων και τέλος, γίνεται σχηματισμός διαφορετικών τεχνικών ελέγχου βασισμένων στις προσομοιώσεις και τις προβλέψεις.

Η Ιονυ (2017) διεξήγαγε μια έρευνα η οποία προσπάθησε να βγάλει χρήσιμα συμπεράσματα για τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων. Η συγκεκριμένη έρευνα αποτελείται από δύο ενότητες. Στην πρώτη ενότητα παρουσιάζονται ορισμένα γενικά στοιχεία και απόψεις που σχετίζονται με τις ελεγκτικές διαδικασίες οι οποίες πρέπει να χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των αποθεμάτων, συνοδευόμενες από ένα παράδειγμα των αντικειμένων του ελέγχου για κάθε διαδικασία. Στη δεύτερη ενότητα, παρουσιάζεται μια ανάλυση των πιθανών λύσεων για τη βελτιστοποίηση των ειδών κόστους που έχουν πραγματοποιηθεί με την κατανάλωση των αποθεμάτων από την άποψη των λογιστικών και των φορολογικών κανονισμών, καθώς και τον αντίκτυπο τους στα λογιστικά και δημοσιονομικά αποτελέσματα.

Ο Ran (2017) έκανε μία έρευνα της οποίας αντικείμενο ήταν η ανάλυση του ελέγχου και της διαχείρισης των αποθεμάτων των επιχειρήσεων. Σ' αυτή την έρευνα διερευνούν διάφορα μοντέλα και ποσοτικές προσεγγίσεις προκειμένου να σχηματίσουν μια σειρά από στρατηγικές, τακτικές και λειτουργικές αρχές σχετικά με τον προγραμματισμό και τον έλεγχο των αποθεμάτων. Παρά το γεγονός ότι ορισμένοι ισχυρισμοί των μοντέλων που χρησιμοποιήθηκαν είναι δύσκολο έως απίθανο να σταθούν πρακτικά σε πραγματικές επιχειρήσεις, κατέληξαν σε χρήσιμα συμπεράσματα όσον αφορά τον έλεγχο και τη διαχείριση των αποθεμάτων.

Οι Jaksic και Marinc (2016) ασχολήθηκαν στην έρευνα που διεξήγαγαν με το βέλτιστο έλεγχο αποθεμάτων στις επιχειρήσεις που έχουν αναπτυγμένο επίπεδο παροχής πληροφοριών. Με άλλα λόγια, τονίζουν το ρόλο που διαδραματίζουν οι πληροφορίες στο σύγχρονο



επιχειρηματικό κόσμο για τον αποτελεσματικό έλεγχο και τη διαχείριση γενικότερα των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις. Τονίζουν τη σημασία που έχει ένα σύστημα ελέγχου των αποθεμάτων σε μια επιχείρηση προσπαθώντας να εξηγήσουν τις θετικές επιδράσεις που προκύπτουν απ' αυτό στην παροχή των προϊόντων στους πελάτες. Ισχυρίζονται ότι οι επιχειρήσεις στη σύγχρονη οικονομική πραγματικότητα πρέπει να αξιοποιούν στο έπακρο τις πληροφορίες που λαμβάνουν ώστε να έχουν τη δυνατότητα να διατηρούν τα αποθέματά τους σε λογικά επίπεδα, να μπορούν επίσης να διαχειριστούν την αβεβαιότητα της προσφοράς και να βελτιώνουν την πολιτική τους όσον αφορά τα αποθέματα. Με αυτή την έρευνα, αναπτύσσοντας ένα δυναμικό μοντέλο, κατέληξαν στα χαρακτηριστικά και τις παραμέτρους που πρέπει να έχει ο βέλτιστος έλεγχος αποθεμάτων στις επιχειρήσεις.

Οι Bachman et al. (2016) έχουν ως αντικείμενο της έρευνάς τους την εύρεση ενός αποτελεσματικού συστήματος ελέγχου των αποθεμάτων για προϊόντα με πολύ μεταβλητή ζήτηση ή και σπάνια ακόμη ζήτηση. Η έρευνα έδειξε ότι άλλες επιχειρήσεις με αυτά τα προϊόντα παρουσιάζουν υπερβολικά υψηλότερα επίπεδα αποθέματος από το επιθυμητό και άλλες έλλειψη απαιτούμενου ύψους αποθεμάτων. Για την ολοκλήρωση της έρευνας και προκειμένου να εξαγάγουν συμπεράσματα, βασίστηκαν στην εφαρμογή του PNG η οποία κατέληξε σε ένα πακέτο λογισμικού που αποτελείται από δύο λύσεις σχετικά με τα προβλήματα γύρω από τον έλεγχο των αποθεμάτων, Peak Policy και Next Gen, ώστε να είναι ικανές οι επιχειρήσεις να διαχειρίζονται αποτελεσματικά τα αποθέματά τους.

Οι Pepelyaeva et al. (2016) διεξήγαγαν μια έρευνα στην οποία προσπάθησαν να εξηγήσουν τις βέλτιστες στρατηγικές ενός πολύπλοκου μοντέλου ελέγχου αποθεμάτων. Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα για τις διαδικασίες Markov με διακριτό χρόνο, επιχειρούν να αναλύσουν αυτό το μοντέλο που έχει ως σκοπό τη μείωση του κόστους στις επιχειρήσεις και να βρουν τις βέλτιστες πτυχές και αρχές του καταλήγοντας στην ύπαρξη ενός αποτελεσματικού συστήματος εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων.

Οι Knopov et al. (2016) ασχολούνται στην έρευνά τους με ένα Semi – Markov μοντέλο ελέγχου αποθεμάτων. Λαμβάνουν υπόψη τους δηλαδή τις Semi – Markov διαδικασίες για την ανάλυση ενός μοντέλου εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων πολλαπλών προϊόντων. Έτσι, μειώνοντας τις λειτουργίες των γενικών εξόδων, κατέληξαν στην εύρεση των συνθηκών που θα δημιουργήσουν τις βέλτιστες στρατηγικές για την ύπαρξη του βέλτιστου εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων.

Οι Shnurkov και Ivanov (2015) στην έρευνα που διεξήγαγαν, ασχολήθηκαν με την ανάλυση ενός Semi – Markov ελέγχου αποθεμάτων με περιοδικές διακοπές κατανάλωσης. Έλαβαν υπόψη τους ένα στοχαστικό μοντέλο ελέγχου αποθεμάτων βασισμένο σε μια Semi – Markov διαδικασία. Πιθανά χαρακτηριστικά της Semi – Markov διαδικασίας βρέθηκαν μαζί με χαρακτηριστικά σταθερού λειτουργικού κόστους που σχετίζονται με αυτή τη διαδικασία. Με βάση τα ευρήματα της έρευνας, αποδεικνύεται ότι η βέλτιστη πολιτική ελέγχου των αποθεμάτων είναι η αιτιοκρατική. Τέλος, γίνεται μια σαφής και αναλυτική αναπαράσταση της σταθερής λειτουργίας της ποιότητας του ελέγχου.

Η Rani (2013) στην έρευνά της ασχολήθηκε με τον προσδιορισμό του ρόλου του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων και γενικότερα της διαχείρισης των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις. Τονίζει το γεγονός ότι η επένδυση σε αποθέματα αποτελεί το σημαντικότερο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού ή του κεφαλαίου κίνησης στις περισσότερες επιχειρήσεις. Επομένως, είναι απαραίτητο σε κάθε επιχείρηση να υπάρχει ο κατάλληλος έλεγχος και η σωστή διαχείριση των αποθεμάτων. Θεωρεί ότι ο σκοπός του ελέγχου και της διαχείρισης των αποθεμάτων είναι να εξασφαλίζει τη διαθεσιμότητα των υλικών σε επαρκείς πάντα ποσότητες όταν απαιτείται και επιπλέον να ελαχιστοποιεί την επένδυση σε αποθέματα. Η έρευνα επικεντρώνεται στην έννοια του ελέγχου, της διαχείρισης και της ταξινόμησης του επιπέδου των αποθεμάτων. Το σύστημα που θα περιέχει τα παραπάνω θα πρέπει να είναι μόνιμο. Τέλος, ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων θα πρέπει να είναι καλά οργανωμένο και να λειτουργεί κάτω από υπεύθυνους και ανεξάρτητους ανθρώπους.

Ο Hrytsenko (2012) έκανε μια έρευνα στην οποία προσπάθησε να καταστήσει κατανοητές τις θεωρίες και μεθόδους του ελέγχου των αποθεμάτων στον κλάδο των εστιατορίων. Ασχολείται με τις θεωρητικές πτυχές και τις διαδικασίες ελέγχου και απογραφής των αποθεμάτων σε αυτόν τον κλάδο. Για τη διεξαγωγή της έρευνας ελήφθησαν υπόψη η νομοθεσία και τα πρότυπα σχετικά με τις διαδικασίες ελέγχου και απογραφής των αποθεμάτων σε αυτού του είδους τις επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα της έρευνας έδειξαν ότι ένας σαφής μηχανισμός ελέγχου και απογραφής των αποθεμάτων μπορεί να αποτελέσει εργαλείο για τη σωστή και αποτελεσματική διοίκηση αυτών των επιχειρήσεων.

Οι Kumar και Arora (1992) εστιάζουν με τη διεξαγωγή της έρευνάς τους στο πώς η ανάπτυξη του εσωτερικού ελέγχου και των διαδικασιών κυκλικής καταμέτρησης μπορεί να μειώσει τις πιθανότητες εσφαλμένης καταμέτρησης των αποθεμάτων. Θεωρούν ότι αυτή η εσφαλμένη καταμέτρηση μπορεί να οδηγήσει σε αρνητικές συνέπειες τις επιχειρήσεις, όπως, για παράδειγμα, σε σημαντική υποβάθμιση του επιπέδου εξυπηρέτησης των πελατών. Επιπροσθέτως, επισημαίνουν το γεγονός ότι τα συστήματα διαχείρισης αποθεμάτων εξελίσσονται ολοένα και περισσότερο και βασίζονται σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές και οι ελεγκτικές διαδικασίες όσον αφορά τα αποθέματα, οι οποίες είναι ικανές να αναγνωρίζουν σφάλματα εισαγωγής δεδομένων, γίνονται όλο και πιο σημαντικές. Μερικές από αυτές τις διαδικασίες μπορούν και εξαλείφουν σφάλματα εισαγωγής δεδομένων σχετικά με τα αποθέματα. Τέλος, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών σχετικά με τα αποθέματα είναι άκρως απαραίτητη στις επιχειρήσεις.

Οι Swartley και Hall (1990) διεξήγαγαν μια έρευνα, η οποία είχε ως αντικείμενο την προοπτική κατασκευής ενός σχεδίου εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις από την οπτική των νοσοκομείων. Επισημαίνουν το γεγονός ότι ένα σχέδιο ελέγχου αποθεμάτων πέντε βημάτων συνήθως απαρτίζεται προϋποθέτοντας, πρώτον, ότι το απόθεμα υπάρχει, δεύτερον, παρουσιάζεται επαρκώς, τρίτον, ανήκει στην επιχείρηση, τέταρτον, αποτιμάται κατάλληλα και πέμπτον, είναι κατάλληλα ταξινομημένο. Κλείνοντας, θεωρούν ότι για να αναπτυχθεί ένα σχέδιο εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων, θα πρέπει ο ελεγκτής να

επικυρώνει τα συστήματα εσωτερικού ελέγχου της επιχείρησης, επιβεβαιώνοντας τους οικονομικούς ισχυρισμούς της διοίκησης με τη λήψη αποδεικτικών στοιχείων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

#### 3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Σ' ένα επιχειρησιακό περιβάλλον στο οποίο το μέγεθος και η πολυπλοκότητα των επιχειρήσεων αναπτύσσεται με γοργούς ρυθμούς, καθίσταται επιτακτική η ανάγκη θέσπισης μέτρων και διαδικασιών με τις οποίες θα διασφαλίζεται τόσο η εύρυθμη όσο και η αποτελεσματική και αποδοτική λειτουργία της επιχείρησης. Επιπλέον, ένας σημαντικός προβληματισμός που τίθεται σε κάθε μορφής επιχείρηση είναι το γεγονός της μειωμένης δυνατότητας της διοίκησης να έχει την άμεση επίβλεψη όλων των ενεργειών και των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Αποτέλεσμα αυτών των εξελίξεων είναι η δημιουργία ενός σημαντικού εργαλείου ελέγχου και ανάλυσης δεδομένων που αφορά τις λειτουργίες και δραστηριότητες των εταιρειών. Το εργαλείο αυτό είναι ο εσωτερικός οικονομικός, λογιστικός και διαχειριστικός έλεγχος ή καλύτερα, το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου. Τα άτομα τα οποία αναλαμβάνουν την ευθύνη για την πιο αποτελεσματική διενέργεια του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ονομάζονται *Ελεγκτές*. Αυτοί είναι στελέχη της ίδιας της επιχείρησης ή του οργανισμού που μέσα από τον έλεγχο και την επιθεώρηση των διαδικασιών, παρέχουν πολύτιμες πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων που θα διασφαλίσουν την καλύτερη και ομαλότερη λειτουργία της επιχείρησης. Για να λειτουργήσει αποτελεσματικά το Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, απαιτείται ο εσωτερικός ελεγκτής και τα άτομα που εποπτεύονται από αυτόν να εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα με αντικειμενικότητα. Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές απόψεις, χωρίς όμως να κάνουν συμβιβασμούς στην ποιότητα του έργου τους.

Όσο αφορά τα αποθέματα σε μια επιχείρηση έχουν πολύ σημαντικό ρόλο διότι είναι το σπουδαιότερο ενεργητικό στοιχείο της και το πιο ευαίσθητο στα σημαντικά σφάλματα από οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο. Αυτά επηρεάζουν τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσης της επιχείρησης και γενικά οι ελεγκτές δίνουν ιδιαίτερη σημασία σε αυτά επειδή παρουσιάζουν αυξομειώσεις λόγω πληθωριστικών μεταβολών των τιμών και συνεπώς αυτό μπορεί να περικλείει κινδύνους για την επιχείρηση.

## 3.2 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

### Εννοιολογικός Προσδιορισμός

Το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει δώσει τον ορισμό του εσωτερικού ελέγχου, ο οποίος δηλώνει τους βασικούς σκοπούς, τη φύση, αλλά και το πεδίο δράσης του εσωτερικού ελέγχου. Σύμφωνα με αυτόν<sup>8</sup>: *“Ο εσωτερικός έλεγχος είναι μια ανεξάρτητη, αντικειμενική διαβεβαιωτική και συμβουλευτική δραστηριότητα, σχεδιασμένη να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες ενός οργανισμού. Βοηθάει τον οργανισμό να επιτύχει τους αντικειμενικούς του σκοπούς, υιοθετώντας μία συστηματική επαγγελματική προσέγγιση στην αξιολόγηση και βελτίωση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών διαχείρισης κινδύνων, των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου”*.

### Σκοποί και Στόχοι Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου

Αντικειμενικός σκοπός<sup>9</sup> της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή εξειδικευμένων και επιστημονικά τεκμηριωμένων υπηρεσιών προς τη διοίκηση της επιχείρησης για την ορθή και αποτελεσματική εκπλήρωση των καθηκόντων της, παρέχοντας της αναλύσεις, εκτιμήσεις, συστάσεις και παρατηρήσεις για τις λειτουργίες, συναλλαγές και δοσοληψίες της εταιρίας.

Αυτό μπορούμε να το καταλάβουμε και από την εισαγωγή των προτύπων του Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, από τα οποία προκύπτει αντικειμενικός σκοπός της υπηρεσίας εσωτερικού Ελέγχου είναι “η βοήθεια προς τα μέλη του οργανισμού στην αποτελεσματική άσκηση των καθηκόντων τους. Για το σκοπό αυτό η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου τους εφοδιάζει με αναλύσεις, αξιολογήσεις, συστάσεις, συμβουλές και πληροφορίες που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες”.

Μπορούμε να συμπεράνουμε ότι ο βασικότερος στόχος<sup>10</sup> της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου είναι η διαμόρφωση συστήματος διαδικασιών της επιχείρησης, σύστημα το οποίο αποβλέπει στην κατάλληλη οργάνωση των οικονομικών, λογιστικών, μηχανογραφικών και λοιπών υπηρεσιών της επιχείρησης,

στην κατάλληλη κατανομή των αρμοδιοτήτων και ευθυνών του προσωπικού της, στην προστασία των περιουσιακών της στοιχείων, στη διασφάλιση της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγράφων και βιβλίων της, καθώς και στην αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, εξασφαλίζοντας την βιωσιμότητα της.

---

<sup>8</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 104

<sup>9</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 105

<sup>10</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 105

Επιπλέον, μεριμνά ώστε τόσο οι εργαζόμενοι όσο και οι εξωτερικοί συνεργάτες να λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές, τους κανόνες και τις διαδικασίες που το αποτελούν. Τα αποτελέσματα και οι προτάσεις του ελέγχου γίνονται γνωστά στη διοίκηση της επιχείρησης, η οποία τα αξιολογεί και δίνει οδηγίες για συμμόρφωση ή βελτίωση και λαμβάνει αποφάσεις.

Η ύπαρξη ξεχωριστού τμήματος εσωτερικού ελέγχου είναι υποχρεωτική στην περίπτωση εταιρειών οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Η υπηρεσία του εσωτερικού ελέγχου έχει ως κύριο στόχο να ελέγχει, να εκτιμά και να κοινοποιεί στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας σε ποιο βαθμό οι συναλλαγές και γενικά η δραστηριότητα της εταιρείας, καθώς και των βασικών μετόχων, των μελών του διοικητικού συμβουλίου, των στελεχών της εταιρείας και των προσώπων που συνδέονται με αυτή λαμβάνει χώρα χωρίς να πλήττονται τα συμφέροντα των επενδυτών/μετόχων της εταιρείας και κατ' επέκταση χωρίς να τίθεται σε κίνδυνο η διαφάνεια και η ομαλή λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς.

### Αρμοδιότητες και Αρχές Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου

Η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου<sup>11</sup> επιχείρησης έχει ενδεικτικά τις παρακάτω αναφερόμενες δραστηριότητες:

- Εκτιμά τη συμμόρφωση με τις διαδικασίες της διοικητικής και οικονομικής δραστηριότητας της επιχείρησης που έχουν θεσπιστεί, καθώς και την αποτελεσματικότητα των διαδικασιών και την αξιοπιστία των πληροφοριών που παράγονται.
- Ενημερώνει τη διοίκηση της επιχείρησης για τα αποτελέσματα του ελέγχου κάνοντας προτάσεις για την υλοποίηση των μέτρων που έχει αποφασίσει η διοίκηση.
- Ελέγχει την ακρίβεια και αξιοπιστία των στοιχείων, των λογιστικών εγγραφών και βιβλίων της επιχείρησης, αλλά και των οικονομικών καταστάσεων.
- Αξιολογεί τα σχέδια δράσης, τις αποφάσεις και τις θεσπισμένες διαδικασίες από τη διοίκηση της επιχείρησης, άλλα και κατά πόσο υπάρχει η πιστή εφαρμογή τους και η συμμόρφωση με την κείμενη νομοθεσία.
  
- Αξιολογεί τις σχέσεις συνεργασίας και το βαθμό επικοινωνίας μεταξύ των εργαζομένων ανάμεσα στα τμήματα της επιχείρησης.
- Ελέγχει την πολιτική προσλήψεων, αξιολογήσεων και προαγωγών του προσωπικού.

---

<sup>11</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.106

- Εκτιμά το κόστος κάθε τμήματος της επιχείρησης, συγκρίνοντάς το με το κόστος που έχει αρχικά υπολογιστεί και με το αντίστοιχο όφελος και καταλήγει σε επικερδή ή ζημιογόνα δραστηριότητα υποβάλλοντας σημεία για βελτίωση.
- Αξιολογεί την απόδοση των επενδύσεων με βάση τους προϋπολογισμούς.
- Εξετάζει τη διαχείριση του επιχειρηματικού κινδύνου, αναζητώντας τους λόγους που τον προκαλούν και προτείνοντας μέτρα για την αντιμετώπισή του.
- Αξιολογεί τις θεσπισμένες διαδικασίες για τη διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων.
- Αναλαμβάνει την εκτέλεση ελέγχων ειδικού σκοπού μετά από εντολή της διοίκησης της επιχείρησης.
- Συνεργάζεται με τη διοίκηση της επιχείρησης και τους εξωτερικούς ελεγκτές σε ό,τι σχετίζεται με το σχεδιασμό και τη διεξαγωγή των τακτικών και έκτακτων εξωτερικών ελέγχων.
- Συμμετέχει στο σχεδιασμό, την ανάπτυξη και την εφαρμογή βασικών λειτουργιών της εταιρείας, που η ανάπτυξή τους βασίζεται στη μηχανοργάνωση και την πληροφορική.
- Διενεργεί έλεγχο για την τήρηση των δεσμεύσεων που περιλαμβάνονται στα ενημερωτικά δελτία και τα επιχειρηματικά σχέδια της επιχείρησης.
- Διενεργεί έλεγχο της νομιμότητας των αμοιβών και παροχών προς τα μέλη της διοίκησης.
- Ελέγχει τις σχέσεις και συναλλαγές της επιχείρησης με τις επιχειρήσεις που συνδέονται με αυτή ή με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της.

Η άσκηση των ανωτέρω<sup>12</sup> αρμοδιοτήτων στοχεύει στη δημιουργία ενός επαρκούς συστήματος εσωτερικού ελέγχου που θα πρέπει κυρίως να βασίζεται στις παρακάτω αρχές:

- Επαρκή λογιστική οργάνωση και κατάλληλη μηχανογραφική υποστήριξη.
- Ξεκάθαρο διαχωρισμό των τριών βασικών λειτουργιών της οικονομικής μονάδας, δηλαδή της συναλλακτικής, της διαχειριστικής και της λογιστικής. Οι τρεις αυτές λειτουργίες θα πρέπει να είναι υπηρεσιακώς ανεξάρτητες και να ασκούνται από πρόσωπα τα οποία δε θα συνδέονται με στενό προσωπικό ή οικογενειακό δεσμό
- Κατανομή συγκεκριμένων αρμοδιοτήτων και ευθυνών στο προσωπικό της οικονομικής μονάδας. Δηλαδή, το προσωπικό θα πρέπει να διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, ικανότητα και ακεραιότητα χαρακτήρα, αλλά και προσήλωση στους στόχους της που έχει θέσει η διοίκηση. Ο σχεδιασμός των αρμοδιοτήτων του προσωπικού πρέπει να λαμβάνει πάντοτε υπόψη τη βασική αρχή: “ο ταμίας απαγορεύεται να είναι και λογιστής” και αντίστροφα.
- Καθιέρωση μέτρων φυσικής προστασίας των περιουσιακών στοιχείων με ταυτόχρονη λήψη μέτρων για τη φυσική προστασία των λογιστικών βιβλίων της μονάδας, αποκλείοντας την πρόσβαση σε αυτά υπαλλήλων που δεν είναι αρμόδιοι.
- Άμεση έκδοση στοιχείων για κάθε συναλλαγή, τα οποία θα είναι προαριθμημένα και επικυρωμένα από αρμόδιο πρόσωπο, αλλά και ορθή λογιστικοποίησή τους.

<sup>12</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.107

- Διενέργεια σε τακτά χρονικά διαστήματα φυσικών επαληθεύσεων, τόσο των περιουσιακών στοιχείων της μονάδας, όσο και των λογαριασμών που τηρεί, από πρόσωπο ανεξάρτητο από εκείνο που έχει την ευθύνη για τη λογιστική παρακολούθηση και συμφωνία των τηρούμενων λογαριασμών.

### Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος<sup>13</sup> αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και λειτουργεί μέσα στο πλαίσιο που έχει οριστεί από το διοικητικό της συμβούλιο. Η ιδρυτική πράξη που αφορά τη σύσταση του τμήματος, η εξουσία και η ευθύνη του εσωτερικού ελεγκτή πρέπει φυσικά να εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο της επιχείρησης, αλλά και να συμπορεύονται με τα Διεθνή Πρότυπα Επαγγελματικής Εφαρμογής Εσωτερικού Ελέγχου, την κείμενη νομοθεσία, την επιστήμη και την πρακτική που επικρατεί γενικά.

Στον Κανονισμό Διακανονισμό και Λειτουργίας της Εταιρίας περιγράφονται οι αρμοδιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, διευκρινίζοντας τους σκοπούς της λειτουργίας του, επισημαίνοντας το απεριόριστο της δράσης και δικαιοδοσίας του εσωτερικού ελεγκτή και διευκρινίζοντας ότι ο εσωτερικός ελεγκτής δεν ασκεί εξουσία ούτε έχει ευθύνη για την ποιότητα ή την εγκυρότητα των συναλλαγών και δοσοληψιών που καλείται να ελέγξει.

Για τη μέτρηση και αξιολόγηση του έργου της υπηρεσίας εσωτερικού ελέγχου, το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών έχει εκδώσει πρότυπα που ορίζουν τη φύση, την έκταση, και το σκοπό της. Σκοπός των προτύπων είναι να σκιαγραφήσουν τις βασικές πρακτικές που σχετίζονται με τη λειτουργία του εσωτερικού ελέγχου.

Ταυτόχρονα συντελούν<sup>14</sup> στη βελτίωση των οργανωτικών δομών και αποτελούν για τους ενδιαφερόμενους φορείς έναν οδηγό για το τι πρέπει να περιμένουν ότι θα αποκομίσουν από τον έλεγχο αυτό. Τα γενικά πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου είναι πέντε και αναφέρονται για τον ρόλο και την προσωπικότητα του εσωτερικού ελεγκτή, δηλαδή:

- α) στην ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης,
- β) στη σωστή επαγγελματική κατάρτιση του εσωτερικού ελεγκτή,
- γ) στο πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται ο εσωτερικός ελεγκτής,
- δ) στην ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθεί ο εσωτερικός ελεγκτής,

---

<sup>13</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-112

<sup>14</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-114



ε) στον τρόπο διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου.

### Ανεξαρτησία

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις δραστηριότητες που ελέγχει. Μόνο τότε μπορεί να πραγματοποιήσει έλεγχο που βασίζεται σε αμερόληπτες απόψεις. Η ανεξάρτητη πραγματοποίηση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή επιτυγχάνεται μέσω της οργανωτικής διάρθρωσης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και της αντικειμενικότητας. Πιο συγκεκριμένα:

- Η οργανωτική διάρθρωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να είναι επαρκής, ώστε να επιτρέπει την εκπλήρωση του σκοπού της λειτουργίας του. Για να έχουν οι εσωτερικοί ελεγκτές τη δυνατότητα να ασκούν τα καθήκοντά τους χωρίς παρεμβάσεις, πρέπει να έχουν την υποστήριξη της ανώτατης διοίκησης.
- Ο εσωτερικός ελεγκτής και τα άτομα που εποπτεύονται από αυτόν θα πρέπει να εκτελούν τα ελεγκτικά τους καθήκοντα με αντικειμενικότητα. Η διασφάλιση της αντικειμενικότητας απαιτεί από τους εσωτερικούς ελεγκτές να λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές απόψεις, χωρίς όμως να κάνουν συμβιβασμούς στην ποιότητα του έργου όσο και αν η πραγματική ανεξαρτησία είναι δύσκολο να επιτευχθεί στο μέγιστο βαθμό, αφού ο εσωτερικός ελεγκτής είναι στέλεχος της επιχείρησης.

### Επαγγελματική Κατάρτιση

Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να προσφέρει τις υπηρεσίες του με την οφειλόμενη επαγγελματική εμπειρία. Αναλυτικότερα<sup>15</sup>:

- Στελέχωση του τμήματος εσωτερικού ελέγχου: το τμήμα εσωτερικού ελέγχου στελεχώνεται με προσωπικό που έχει την απαραίτητη τεχνογνωσία και εκπαιδευτικό του υπόβαθρο ώστε να επιτυγχάνεται η καλύτερη διενέργεια του ελέγχου, από άτομα δηλαδή που έχουν υψηλό επίπεδο γνώσεων, ικανοτήτων και δεξιοτήτων για να ανταποκριθούν στα καθήκοντα τους (Πρότυπο 1210 και 1220).
- Εποπτεία: η επιτήρηση της εργασίας του προσωπικού που συμβάλλει στο έργο του εσωτερικού ελεγκτή είναι ένα σημαντικό στοιχείο για τη διασφάλιση της σωστής λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Η εποπτεία περιλαμβάνει τον προγραμματισμό του ελεγκτικού έργου, την υλοποίηση του εγκεκριμένου προγράμματος ελέγχου και τα συμπεράσματα της εργασίας ελέγχου (Πρότυπο 1230).
- Συμμόρφωση του εσωτερικού ελεγκτή με τον Κώδικα Δεοντολογίας: ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να ενεργεί κάτω από τις αρχές του θεσπισμένου Κώδικα Δεοντολογίας, αρχές όπως η εντιμότητα, η αντικειμενικότητα, η επιμέλεια κ.ά. (Πρότυπο 1240).

---

<sup>15</sup>Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-114

- Γνώση, δεξιότητες και εξειδίκευση: το Επαγγελματικό Πρότυπο 1250 επίσης βεβαιώνει τα προσόντα της γνώσης και εξειδίκευσης του Προτύπου 1220, αλλά προσεγγίζοντάς τα από την πλευρά της μεμονωμένης ευθύνης του κάθε εσωτερικού ελεγκτή παρά από την πλευρά της ευθύνης του διευθυντή εσωτερικού ελέγχου.
- Ανθρώπινες σχέσεις και επικοινωνία: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να διαθέτει δεξιότητες αποτελεσματικής επικοινωνίας, ευχέρεια σε προφορικό και σε γραπτό επίπεδο, για να γίνονται κατανοητοί οι στόχοι και τα αποτελέσματα του ελέγχου (Πρότυπο 1260).
- Διαρκής επιμόρφωση: ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να επιμορφώνεται διαρκώς και να ενημερώνεται για εξελίξεις σε πρότυπα και διαδικασίες ελέγχου για να είναι αποτελεσματικός (Πρότυπο 1270).
- Επαγγελματισμός – συνέπεια: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να επιδεικνύει υψηλό βαθμό επαγγελματισμού και συνέπειας κατά την άσκηση του ελεγκτικού έργου (Πρότυπο 1280).

### Πλαίσιο Δραστηριοτήτων Εσωτερικού Ελέγχου

Ο εσωτερικός έλεγχος αποβλέπει στην εξέταση και αξιολόγηση της αποτελεσματικότητας των διαδικασιών που ακολουθούνται για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας. Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο 1300, ο εσωτερικός έλεγχος πρέπει να διαπιστώσει σε ποιο βαθμό οι αντικειμενικοί στόχοι της οικονομικής μονάδας έχουν επιτευχθεί. Αναλυτικότερα, στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του εσωτερικού ελεγκτή, θα πρέπει να παρέχεται μια λογική διαβεβαίωση για<sup>16</sup>:

- Αξιοπιστία και ειλικρίνεια της παρεχόμενης πληροφόρησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει την αξιοπιστία και την ειλικρίνεια των πληροφοριών που παρέχουν οι οικονομικές και διοικητικές υπηρεσίες της εταιρείας, όπως επίσης τα μέσα που χρησιμοποιήθηκαν για την παρουσίαση, τη μέτρηση και την έκδοσή τους.
- Συμμόρφωση με οδηγίες, κανονισμούς, σχέδια δράσης και νόμους. Ο εσωτερικός ελεγκτής εξετάζει κατά πόσο οι διαδικασίες της εταιρείας συμμορφώνονται με τις οδηγίες που έχουν εκδοθεί, τους κανονισμούς, τα σχέδια δράσης και τους νόμους γιατί παρεκκλίσεις θα έχουν επίδραση στη λειτουργία της εταιρείας και στην πληροφόρηση που παράγεται.
- Διασφάλιση περιουσιακών στοιχείων. Στο πλαίσιο δραστηριότητας του εσωτερικού ελεγκτή περιλαμβάνεται η αξιολόγηση της επάρκειας των μέσων καταγραφής των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και η πιστοποίηση ύπαρξής τους.
- Οικονομική και αποτελεσματική διαχείριση των πόρων. Ο εσωτερικός ελεγκτής εκτιμά το βαθμό στον οποίο οι πόροι της εταιρείας αναλώνονται με αποδοτικό τρόπο.

<sup>16</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-114

- Εκπλήρωση στόχων λειτουργίας. Ο εσωτερικός ελεγκτής εξακριβώνει κατά πόσο τα αποτελέσματα που έχουν επιτευχθεί συμφωνούν με τους στόχους τη διοίκησης.

### Διαδικασίες Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με το Επαγγελματικό Πρότυπο, η διεκπεραίωση του ελεγκτικού έργου περιλαμβάνει σχεδιασμό, έλεγχο και αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφορίας, με σκοπό να γίνει η εξαγωγή, η κοινοποίηση των αποτελεσμάτων και πορισμάτων, καθώς και ο έλεγχος συμμόρφωσης ως προς τις διαδικασίες που ακολουθήθηκαν. Πιο συγκεκριμένα<sup>17</sup>:

- Σχεδιασμός του ελεγκτικού έργου. Ο εσωτερικός ελεγκτής, σύμφωνα με το πρότυπο, πρέπει πριν από τη πραγματοποίηση κάθε ελέγχου να συντάσσει τεκμηριωμένο πρόγραμμα αυτού μέσα από το οποίο θα γίνονται σαφείς οι αντικειμενικοί του στόχοι, η έκτασή του, ο τρόπος πραγματοποίησής του και ο τρόπος καταγραφής των αποτελεσμάτων.
- Αξιολόγηση της λαμβανόμενης πληροφόρησης. Ο εσωτερικός ελεγκτής, σύμφωνα με το πρότυπο, συλλέγει, αναλύει και ταξινομεί τις παρεχόμενες πληροφορίες με σκοπό να τεκμηριώσει τα αποτελέσματα του ελέγχου.
- Κοινοποίηση αποτελεσμάτων ελέγχου. Τα αποτελέσματα του ελέγχου κοινοποιούνται στη διοίκηση της εταιρείας με την υποβολή της έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου υποβάλλεται γραπτώς και υπογεγραμμένη, αφού πρώτα οι ελεγκτές συζητήσουν τα ευρήματα του ελέγχου με τη διοίκηση
- Έλεγχοι συμμόρφωσης. Ο εσωτερικός ελεγκτής διενεργεί επιβεβαιωτικούς ελέγχους για να διαπιστώσει κατά πόσο οι εμπλεκόμενοι έχουν συμμορφωθεί με τις υποδείξεις που προέκυψαν από τον έλεγχό του.

### Εποπτεία - Διοίκηση του Τμήματος Εσωτερικού Ελέγχου

Σύμφωνα με τα πρότυπα, ο διευθυντής του τμήματος εσωτερικού ελέγχου κατά τη διάρκεια της άσκησης των καθηκόντων του προβαίνει στα ακόλουθα<sup>18</sup>:

- Στόχοι, εξουσία, καθήκοντα: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να μεριμνήσει ώστε οι στόχοι της λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, η οργανωτική διάρθρωση, οι εξουσίες του και τα καθήκοντα των απασχολούμενων στο τμήμα να είναι καταχωρημένα γραπτώς. Ο κανονισμός λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να έχει εγκριθεί από τη διοίκηση.
- Σχεδιασμός: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να συντάσσει σχέδια δράσης με σκοπό την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

<sup>17</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-114

<sup>18</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.110-114

- Αποφάσεις και οδηγίες: η διοίκηση του προσωπικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να γίνεται μέσω γραπτών αποφάσεων του διευθυντή. Ο διευθυντής του τμήματος θα πρέπει να φροντίζει για την ύπαρξη αυτών των γραπτών διαδικασιών.
- Διοίκηση προσωπικού: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου επιλέγει, εκπαιδεύει και ηγείται του βοηθητικού προσωπικού του τμήματός του. Στο πρόγραμμα ελέγχου θα πρέπει να περιγράφεται η εργασία κάθε ελεγκτή, να επιλέγεται το κατάλληλο σε ικανότητες προσωπικό, να παρέχεται καθοδήγηση, αλλά και να αξιολογείται η απόδοσή του.
- Σχέση με εξωτερικούς ελεγκτές: ο εσωτερικός ελεγκτής εξυπηρετεί το έργο των εξωτερικών ελεγκτών. Το Πρότυπο 550 αναφέρει ότι η εργασία εσωτερικού και εξωτερικού ελέγχου θα πρέπει να συντονίζεται έτσι ώστε να μη γίνονται διπλές προσπάθειες και να εξασφαλίζεται μια πιο πλήρης κάλυψη του ελέγχου.
- Ποιοτικός έλεγχος: ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου συντάσσει και εφαρμόζει ειδικό πρόγραμμα αξιολόγησης του ελεγκτικού έργου του τμήματός του. Το Πρότυπο 560 ορίζει ότι ο διευθυντής εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να προσφέρει διαβεβαίωση ότι η υπηρεσία εσωτερικού ελέγχου συμμορφώνεται με τα πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου, με τον κανονισμό του τμήματος, αλλά και την νομοθεσία που ισχύει.

### Είδη Εσωτερικού Ελέγχου

Γενικά υπάρχουν δύο κατηγορίες εσωτερικού ελέγχου<sup>19</sup>, οι διοικητικοί και οι λογιστικοί έλεγχοι. Οι διοικητικοί έλεγχοι ασχολούνται κυρίως με την αποτελεσματικότητα της λειτουργίας της επιχείρησης και τη συμμόρφωση με τη στρατηγική και πολιτική της επιχείρησης και την τήρηση των διαφόρων διαδικασιών αυτής.

Επομένως, οι διοικητικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας της λειτουργίας και την επίβλεψη των στόχων της επιχείρησης. Ένας από τους κύριους στόχους της επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους αυτής. Στην καθιέρωση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου το Management επιλέγει ένα σχέδιο οργάνωσης, μεθόδους, τεχνικές και διαδικασίες οι οποίες συντελούν στην επίτευξη των στόχων της επιχείρησης. Δεν έχουν άμεση σχέση με την ακρίβεια και την αξιοπιστία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και δεν ενδιαφέρουν τον εξωτερικό έλεγχο. Αυτό συμβαίνει επειδή αποβλέπουν στην αύξηση της αποτελεσματικότητας μέσω της καλύτερης οργάνωσης και της ορθολογικότερης αξιοποίησης των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και του ανθρώπινου δυναμικού. Ο διοικητικός έλεγχος αποβλέπει στη σωστή εφαρμογή των αρχών, κανόνων και διαδικασιών του σύγχρονου Management μέσα στην επιχείρηση.

Σε αντίθεση με τους διοικητικούς ελέγχους, οι λογιστικοί έλεγχοι αποβλέπουν στην προστασία των περιουσιακών στοιχείων και στην αξιοπιστία των λογιστικών καταχωρήσεων μέσω της κατάλληλης οργάνωσης, των σωστών μεθόδων και διαδικασιών και του καλύτερου λογιστικού συστήματος, οι λογιστικοί έλεγχοι περιλαμβάνουν συστήματα εξουσιοδότησης και

<sup>19</sup> Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2005), Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ58-61

του διαχωρισμού των καθηκόντων μεταξύ της τήρησης των λογιστικών βιβλίων και των λογιστικών καταχωρήσεων και των καθηκόντων της διοίκησης και λειτουργίας ενός τμήματος ή των καθηκόντων της διαφύλαξης και διατήρησης ορισμένων περιουσιακών στοιχείων και της τήρησης των λογιστικών βιβλίων αυτών. Ο λογιστικός εσωτερικός έλεγχος αποβλέπει στην αξιοπιστία των λογιστικών βιβλίων και στην πραγματική παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης και της μεταβολής της Περιουσιακής Θέσης. Οι λογιστικοί έλεγχοι αποβλέπουν επίσης στη διαφύλαξη και εξασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων και στην προστασία της επιχείρησης από εσφαλμένες λογιστικές καταχωρήσεις.

### **3.3 ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΗΣ: ΑΠΑΡΑΙΤΗΤΑ ΠΡΟΣΩΝΤΑ, ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΔΥΝΑΜΙΕΣ**

Ο ρόλος<sup>20</sup> του εσωτερικού ελεγκτή σε μια οικονομική μονάδα εξαρτάται κυρίως από την ευχέρεια των κινήσεων που διαθέτει το συγκεκριμένο άτομο, καθώς και από την σημασία που αποδίδεται στους προληπτικούς και διαχειριστικούς ελέγχους με τους οποίους κυρίως ασχολείται. Καθοριστικό παράγοντα αξιολόγησης των υπηρεσιών που παρέχει ο εσωτερικός ελεγκτής αποτελεί η υπαλληλική σχέση η οποία διέπει τον εργασιακό συσχετισμό ανάμεσα σε αυτόν και στην επιχείρηση.

Οι ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν αξιολογία και μακροχρόνια πείρα, υψηλό επίπεδο εξειδικευμένων γνώσεων, διαπιστωμένη ικανότητα πραγματοποίησης των ενδεδειγμένων ευέλικτων ενεργειών, που απαιτούν οι ιδιαιτερότητες της κάθε μιας περίπτωσης. Έτσι τα πορίσματα και οι γνωματεύσεις τους δεν επιδέχονται αμφισβητήσεις και δεν γίνονται αντικείμενο εσωτερικών τριβών και αντιπαραθέσεων, που μπορούν να βλάψουν την συνοχή της οικονομικής μονάδας. Ακόμα, ο αντικειμενικός καταλογισμός και η διάχυση των ευθυνών προς τις κατευθύνσεις, δηλαδή και προς τα ανώτερα και προς τα κατώτερα στελέχη της επιχείρησης, σφυρηλατεί την υπευθυνότητα όλων ανεξαιρέτως των εργαζομένων και συγχρόνων εξαλείφει απόπειρες μετατόπισης των ευθυνών σε άλλα άσχετα άτομα. Έτσι γίνονται κατανοητά τα όρια δικαιοδοσίας και αρμοδιότητας του κάθε στελέχους και γίνονται σεβαστές οι κατευθυντήριες γραμμές που δίνονται από τους εσωτερικούς ελεγκτές, προκειμένου να διορθωθούν οι παρεκκλίσεις που παρατηρούνται από την ομαλή πορεία της επιχείρησης.

Η γενικότερη θεώρηση της άσκησης του εσωτερικού ελέγχου πρέπει να προσανατολίζεται στην ευθυγράμμιση και στην προσαρμογή των θεμελιωδών κανόνων της Ελεγκτικής επιστήμης με τους κανόνες και του όρους που έχουν θεσπιστεί στα πλαίσια διοίκησης της συγκεκριμένης

---

<sup>20</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.107

οικονομικής μονάδας. Για να γίνει αυτό πρέπει να υπάρχει συνεχής και διαρκή πληροφόρηση των ελεγκτών για τις πράξεις της ιεραρχικά ανώτερης διοικητικά βαθμίδας.

Συνοψίζοντας, πρέπει να αναφέρουμε δύο καίρια σημεία πάνω στις αρμοδιότητες και στην συμπεριφορά του εσωτερικού ελεγκτή<sup>21</sup>:

- Το πρώτο αφορά τις διασυνδέσεις του με τους άλλους εργαζομένους στην επιχείρηση. Για παράδειγμα, όσο περισσότερες οι επαγγελματικές σχέσεις εξελίσσονται σε κοινωνικές, τόσο μεγαλώνει ο κίνδυνος για την άμβλυνση της αμεροληψίας και της αντικειμενικότητας του ελέγχου.
- Το δεύτερο σημείο έρχεται να επισημάνει τους κινδύνους που απορρέουν από την μονότονη ενασχόληση του ελεγκτή με τα ίδια πάντοτε θέματα. Το συνεχές κέντρισμα της επαγγελματικής επαγρύπνησης του ελεγκτή αποτελεί η εναλλαγή, η ανανέωση και ο εμπλουτισμός της ενασχόλησης του με καινούρια θέματα.

### 3.4 ΚΩΔΙΚΑΣ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Σκοπός<sup>22</sup> του Κώδικα Δεοντολογίας Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί η εξασφάλιση υψηλού επιπέδου υπηρεσιών εκ μέρους του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ώστε να έχει την ικανότητα να ανταποκριθεί αποτελεσματικά στα καθήκοντα που του έχουν ανατεθεί. Ο Κώδικας Δεοντολογίας που έχει εκδοθεί από το Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών αναφέρεται περισσότερο στα ελάχιστα απαιτούμενα πρότυπα συμπεριφοράς και λιγότερο σε συγκεκριμένες αρμοδιότητες των εσωτερικών ελεγκτών.

#### Πλαίσιο Λειτουργίας – Εφαρμογή

Ο Κώδικας Δεοντολογίας<sup>23</sup> αφορά τον υπεύθυνο του τμήματος εσωτερικού ελέγχου και τα άτομα που, τυχόν, εποπτεύονται από αυτόν. Οι εργαζόμενοι στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου, αφού αποδεχτούν τις αρχές του Κώδικα Δεοντολογίας, είναι απαραίτητο να επιδεικνύουν υψηλό βαθμό αυτοπειθαρχίας ακόμη και πέρα από όσα κατ' ελάχιστον προβλέπει η σχετική νομοθεσία και οι κανονιστικές αποφάσεις. Τα πρότυπα που περιλαμβάνονται στον Κώδικα Δεοντολογίας αποτελούν τις βασικές αρχές στην εκτέλεση των καθηκόντων του εσωτερικού ελεγκτή της εταιρίας και των λοιπών ατόμων που συνδράμουν στο έργο του.

Οι απασχολούμενοι στο τμήμα εσωτερικού ελέγχου πρέπει να συνειδητοποιούν ότι η εφαρμογή των αρχών του κώδικα, βασίζεται και στην προσωπική τους κρίση και εκτίμηση. Επίσης, πρέπει να ανταποκρίνονται στο ρόλο τους με σύνεση και κατά τρόπο αξιοπρεπή, καθώς

<sup>21</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.107

<sup>22</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.113

<sup>23</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.113

και με πλήρη συναίσθηση των απαιτήσεων του έργου τους. Ο διορισμός του ανθρώπινου δυναμικού του τμήματος εσωτερικού ελέγχου πρέπει να γίνεται με την εξασφάλιση των προϋποθέσεων που απαιτεί η κείμενη νομοθεσία.

Οι απασχολούμενοι στο τμήμα απαλλάσσονται των καθηκόντων τις, σε περίπτωση που διαπιστωθεί ότι παραβιάζουν τις αρχές του κώδικα Δεοντολογίας.

### Πρότυπα Συμπεριφοράς

Σύμφωνα, με τον Κώδικα Δεοντολογίας που έχει εκδώσει το ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών, οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να εφαρμόζουν, αλλά και να προασπίζονται τις αρχές της ακεραιότητας, αντικειμενικότητας, εχεμύθειας και επάρκειας. Πιο συγκεκριμένα, τα πρότυπα συμπεριφοράς προβλέπουν<sup>24</sup>:

- Ακεραιότητα: ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να είναι άτομο που διαθέτει ειλικρίνεια, υπευθυνότητα και επάρκεια γνώσεων για την εκτέλεση των καθηκόντων του. Να είναι αφοσιωμένος στην εκτέλεση των καθηκόντων του και στην διεκπεραίωση των υποθέσεων που του έχουν ανατεθεί. Να μην εμπλέκεται συνειδητά σε γεγονότα και δραστηριότητες κατά τρόπο που να δημιουργεί προβλήματα για το επάγγελμα και την εταιρία του, συμμετέχοντας σε παράνομες, αντιδεοντολογικές ή αντικανονικές δραστηριότητες.
- Αντικειμενικότητα: ο εσωτερικός ελεγκτής εκτελεί τα καθήκοντά του με αντικειμενικότητα, αναλαμβάνοντας να εκτελέσει μόνο εκείνες τις υπηρεσίες για τις οποίες είναι καθ' ύλην αρμόδιος, απέχοντας από ενέργειες οι οποίες αντίκεινται στα συμφέροντα της εταιρίας και επηρεάζουν την κρίση του κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του. Επίσης, δεν δέχεται οποιαδήποτε αμοιβή ή δώρα από υπαλλήλους, πελάτες, προμηθευτές ή εταιρίες συνδεδεμένες με τη δική του, τα οποία μπορούν να επηρεάσουν ή να θεωρηθεί ότι μπορεί να επηρεάσουν την επαγγελματική του κρίση. Παράλληλα, δεν συμμετέχει σε οποιαδήποτε δραστηριότητα που ενδέχεται να αλλοιώσει και να βλάψει την αμεροληψία του. Ο εσωτερικός ελεγκτής αξιολογεί όλα τα δεδομένα και δεν επηρεάζεται από δικά τους συμφέροντα ή τρίτων όταν σχηματίζει και διαμορφώνει την άποψη του.
- Εχεμύθεια: ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να δείχνει ιδιαίτερη προσοχή στο πώς χρησιμοποιεί τις πληροφορίες που αποκτά κατά την εκτέλεση των καθηκόντων του δηλ. δεν προβαίνουν σε κοινοποίηση πληροφοριών χωρίς να υπάρχει η κατάλληλη εξουσιοδότηση με εξαίρεση όταν υπάρχει νομική ή επαγγελματική υποχρέωση γι' αυτό. Δεν χρησιμοποιεί εμπιστευτικές πληροφορίες για προσωπικό όφελος ή με οποιονδήποτε

---

<sup>24</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.113

Καζάντζης, Χ. (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Αθήνα, Business Plus

τρόπο που αντίκειται στο υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο και στα συμφέροντα της εταιρίας του.

- **Επάρκεια:** ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να είναι σε θέση να υιοθετεί κατάλληλα μέσα, σύμφωνα με όσα προτείνουν τα διεθνή πρότυπα εσωτερικού ελέγχου, η κείμενη νομοθεσία, οι αποφάσεις της διοίκησης, η επιστήμη και η επικρατούσα πρακτική και να χρησιμοποιεί τις γνώσεις, τις δεξιότητες και εμπειρίες που διαθέτει για την άσκηση των ελεγκτών του καθηκόντων. Να παραμείνει νομοταγής και να τηρεί τις αρχές του επαγγέλματος, όπως επίσης να είναι επιμελής κατά την άσκηση των ελεγκτικών του καθηκόντων. Να είναι σε θέση να εντοπίζει ενδεχόμενες οικονομικές ατασθαλίες, λάθη και παραλείψεις, χαμηλή απόδοση, σπατάλες, αναποτελεσματικές δραστηριότητες και περιπτώσεις σύγκρουσης συμφερόντων. Να διακρίνει συνθήκες και δραστηριότητες που υποσκάπτουν την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης και να συζητά οτιδήποτε ασυνήθιστο παρατηρεί με τον προϊστάμενο ελεγκτή και/ή το διευθυντή της επιχείρησης. Να εξετάζει το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας, προκειμένου να εντοπιστούν ενδεχόμενες αδυναμίες και στη συνέχεια να προτείνει βελτιώσεις σύμφωνα με αποδεκτές διαδικασίες και πρότυπα. Να εντοπίζει και να αξιολογεί ασυνήθιστα στοιχεία. Να προσπαθεί συνεχώς να βελτιώνει την επαγγελματική του επάρκεια και αποτελεσματικότητα, καθώς και την ποιότητα των υπηρεσιών που προσφέρει. Κατά την άσκηση των καθηκόντων του, πρέπει πάντα να λαμβάνει σοβαρά υπόψη την υποχρέωση που έχει να διατηρεί υψηλά επίπεδα ανταπόκρισης, ηθικής, δεοντολογίας και αξιοπρέπειας. Οφείλει να ασκεί τα καθήκοντά του αφιερώνοντας την προσοχή και τις γνώσεις που απαιτούνται ανάλογα με την εργασία που έχει να διεκπεραιώσει.

Οι εργασίες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου απαιτούν υψηλές γνώσεις, επιμέλεια και ικανότητες. Οι ελεγκτές οφείλουν να διενεργούν ελέγχους και επαληθεύσεις εξετάζοντας τις συναλλαγές, αλλά και να διερευνούν την ορθή τήρηση των κανονισμών στη συγκεκριμένη εργασία εσωτερικών ελέγχων που αναλαμβάνουν. Ο εσωτερικός ελεγκτής οφείλει να δίνει βάση στην απόκτηση επαρκούς αποδεικτικού υλικού που να εξασφαλίζει την ορθότητα της γνώμης του. Στην έκθεσή του πρέπει να αποκαλύπτει όλα τα σημαντικά γεγονότα που υπέπεσαν στην αντίληψή του και είναι μέρος της γνώσης του, τα οποία αν δεν αποκαλυφθούν, μπορεί να αλλοιώσουν το πόρισμά του.

### **3.5 ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Οι δραστηριότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου σχεδιάζονται σε μακροχρόνια βάση, όπου καθορίζονται τα ελεγκτικά αντικείμενα αλλά και η συχνότητα των ελέγχων. Κατόπιν, σε



βραχυχρόνια βάση σχεδιάζονται οι δραστηριότητες του τμήματος, για τον προσδιορισμό των οποίων λαμβάνονται οι εξής παράγοντες<sup>25</sup>:

- τα ποιοτικά χαρακτηριστικά των εσωτερικών ελέγχων που έχουν θεσπιστεί,
- οι πόροι και οι ροές των κεφαλαίων,
- η ρευστότητα των περιουσιακών στοιχείων,
- οι επιπτώσεις από τη δημοσιοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου,
- η σημασία που δίνει η διοίκηση της εταιρείας στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου,
- η πολυπλοκότητα των λειτουργιών, των δοσοληψιών και των συναλλαγών μέσα στην επιχείρηση,
- η εμπειρία των μελών της διοίκησης της εταιρείας και ασχολούνται με το διοικητικό έργο,
- τα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων,
- ο ρόλος των εξωτερικών ελεγκτών,
- η συχνότητα των μεταβολών σε παραγωγικό και διοικητικό επίπεδο,
- οι εταιρικές πράξεις και τα γεγονότα που λαμβάνουν χώρα.

Για τον προσδιορισμό των διαδικασιών όπου θα εστιάσει ο έλεγχος και για τον τρόπο εκτέλεσής του, λαμβάνεται υπόψη ο βαθμός συμμετοχής αυτών των παραγόντων. Ο βαθμός συμμετοχής των παραπάνω παραγόντων στη διαμόρφωση των διαδικασιών ελέγχου και του τρόπου εκτέλεσής τους επανεξετάζεται σε ετήσια βάση.

### **3.6 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ**

Η διενέργεια επαρκούς εσωτερικού ελέγχου<sup>26</sup> έχει ως σκοπό την πρόληψη των κινδύνων οι οποίοι προκύπτουν από τη μη σωστή τήρηση των διαδικασιών για την επίτευξη των στόχων της εταιρείας και πετυχαίνεται με την αποτελεσματική εφαρμογή ελεγκτικών διαδικασιών από κατάλληλα πρόσωπα στο σωστό χρόνο.

Σε πρώτο στάδιο καθορίζονται οι στόχοι και το αντικείμενο του ελέγχου. Για το σκοπό αυτό έχουμε την ανάλυση των κινδύνων, των οδηγιών της διοίκησης, της ισχύουσας νομοθεσίας κλπ. Το αντικείμενο και οι στόχοι του ελέγχου καθορίζονται εκ των προτέρων ώστε να δοθεί η έγκριση από τη διοίκηση της εταιρείας. Στη συνέχεια, σχεδιάζεται το ελεγκτικό πρόγραμμα, του οποίου η εφαρμογή εποπτεύεται ώστε να διασφαλιστούν οι στόχοι του ελέγχου.

Για το σχεδιασμό του ελέγχου λαμβάνεται υπόψη η σχέση κόστους – ωφέλειας των ελεγκτικών διαδικασιών. Ωστόσο, όταν η σχέση κόστους-ωφέλειας δεν μπορεί να προσδιοριστεί

---

<sup>25</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.114-115

<sup>26</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.115-116

Meigs W., Meigs J. and Larsen J. (1984), Ελεγκτική, Αθήνα, Παπαζήση

κατά το σχεδιασμό, προσδιορίζεται κατά το προκαταρκτικό στάδιο ελέγχου Βασική αρχή για το σχεδιασμό του ελεγκτικού προγράμματος είναι κυρίως η οικονομία.

Ο εσωτερικός ελεγκτής ελέγχει και αξιολογεί τις διαδικασίες που λαμβάνουν χώρα για τις λειτουργίες της εταιρείας με βάση πρότυπα που ισχύουν τόσο στη συγκεκριμένη εταιρεία όσο και στον κλάδο. Ο έλεγχος περιλαμβάνει την εξέταση της εφαρμογής αυτών των προτύπων.

Εξετάζει επίσης και την εφαρμογή των κανονισμών και της νομοθεσίας από τη διοίκηση της εταιρείας. Για να γίνει έλεγχος των διαδικασιών είναι σημαντικό για τον ελεγκτή να γνωρίζει τον τρόπο ανάπτυξής τους από τη διοίκηση, δεδομένου ότι η διοίκηση είναι εξοικειωμένη με τον τρόπο λειτουργίας του συστήματος.

Σκοπός του εσωτερικού ελέγχου είναι η παροχή ελεγκτικών υπηρεσιών με τρόπο αντικειμενικό και ανεξάρτητο. Τα ευρήματα από την υιοθέτηση των ελεγκτικών διαδικασιών χρησιμοποιούνται στην τεκμηρίωση των συμπερασμάτων που εξάγει ο εσωτερικός ελεγκτής.

Συνοπτικά οι ελεγκτικές διαδικασίες που ακολουθούνται στο πλαίσιο του εσωτερικού ελέγχου αποτελούνται από<sup>27</sup>:

- Εξοικείωση με τις υπό έλεγχο λειτουργίες, συναλλαγές και δοσοληψίες και συλλογή προϋπαρχόντων αντίστοιχων ιστορικών στοιχείων.
- Ανάπτυξη ενός ελεγκτικού προγράμματος, αφού ληφθούν υπόψη οι υπάρχουσες διαδικασίες και συστήματα αξιολόγησης. Το πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί τον οδηγό για τον εσωτερικό ελεγκτή στην εκτέλεση των καθηκόντων του.
- Αξιολόγηση των υπαρχόντων διαδικασιών, συστημάτων ελέγχου, λογιστικής αποτύπωσης στα βιβλία της εταιρείας.
- Δειγματοληπτική εξέταση για τη διαπίστωση της εφαρμογής των υφιστάμενων διαδικασιών και συστημάτων ελέγχου στην πραγματικότητα.
- Έλεγχος της ακρίβειας και αξιοπιστίας των λογιστικών εγγραφών που διενεργούνται.

Το τελικό πόρισμα του εσωτερικού ελέγχου, που έχει αποτυπωθεί σε έκθεση ελέγχου στηρίζεται στα φύλλα ελέγχου, περιλαμβάνει όλα τα θέματα και προβλήματα που αναδείχθηκαν, σύμφωνα με όσα περιγράφονται παραπάνω. Η πρακτική που ακολουθείται συνήθως και την οποία πρέπει να ακολουθήσει η εταιρεία, είναι η διενέργεια τακτικών εσωτερικών ελέγχων και αντίστοιχα, η έκδοση περιοδικών εκθέσεων, καθώς και αναφορών σχετικά με τη συμμόρφωση των ελεγχόμενων ως προς τις υποδείξεις που τους έχουν γίνει. Εδώ θα πρέπει να επισημανθεί το γεγονός ότι εκτός από την ακολουθούμενη πρακτική που περιλαμβάνει τους τακτικούς ελέγχους, υπάρχουν και οι αιφνιδιαστικοί, ειδικοί ή έκτακτοι έλεγχοι, είτε με είτε χωρίς σχετική προειδοποίηση των ελεγχόμενων τμημάτων ή προσώπων οι οποίοι πρέπει οπωσδήποτε να

---

<sup>27</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.115-116

εφαρμόζονται. Τα ευρήματα στο πλαίσιο οποιουδήποτε ελέγχου (τακτικού, έκτακτου, ειδικού) που θα κριθούν σημαντικά, γίνονται αμέσως γνωστά στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας.

### 3.7 ANAMENOMENA OΦEΛH AΠO TON EΣΩTEPIKO EΛEΓXO

Τα οφέλη<sup>28</sup> που προκύπτουν από την εφαρμογή και λειτουργία ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου είναι τα ακόλουθα:

- επιβεβαιώνεται ότι τα συστήματα και οι διαδικασίες που εφαρμόζονται είναι ικανοποιητικά,
- υιοθετούνται βελτιώσεις στα συστήματα και στις διαδικασίες, οι οποίες αποτρέπουν ή έρχονται αντιμέτωπες με προβλήματα και αποτελούν ασπίδα για τους εργαζόμενους σχετικά με καταλογισμούς ευθυνών που είναι άδικοι,
- περιορίζεται η άσκοπη γραφειοκρατική εργασία,
- εισπράττονται διαφυγόντα έσοδα,
- εντοπίζονται έγκαιρα προβλήματα, πριν αυτά υποπέσουν στην αντίληψη τρίτων,
- εφαρμόζονται ιδέες που έχουν στόχο την κατάργηση χρονοβόρων και μη αποδοτικών διαδικασιών,
- καλλιεργείται αίσθημα εμπιστοσύνης στη χρήση νέων τεχνολογιών, οι οποίες αποδεικνύονται ωφέλιμες,
- αποφεύγονται αλόγιστες δαπάνες,
- εντοπίζονται παρεκκλίσεις από τις προσδοκίες της διοίκησης της εταιρείας,
- ελέγχονται οικονομικά και διοικητικά προβλήματα της εταιρείας και αντιμετωπίζονται με ανεξάρτητο τρόπο,
- διασφαλίζονται τα συμφέροντα των επενδυτών και των μετόχων της εταιρείας,
- ενισχύεται η διαφάνεια και η ομαλή λειτουργία της χρηματιστηριακής αγοράς.

### 3.8 ΒΗΜΑΤΑ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Μπορεί οι ελεγκτικές διαδικασίες<sup>29</sup> να διαφέρουν ως προς το αντικείμενο και το σκοπό ανάλογα με την εταιρεία που εφαρμόζονται, οι αρχές όμως είναι οι ίδιες σχετικά με την εφαρμογή τους. Για τη διενέργεια του έργου του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται τα εξής βήματα: α) προκαταρκτική έρευνα, β) σύνταξη προγράμματος ελέγχου, γ) επιτόπια εργασία, δ) εκθέσεις ελέγχου και ε) μεταγενέστερες ενέργειες.

---

<sup>28</sup> 21 Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.116-117

<sup>29</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.117-123

## Προκαταρκτική έρευνα

Η προκαταρκτική έρευνα αποτελεί το πρώτο βήμα της διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου και στην ουσία απαιτεί τη συγκέντρωση όλων των απαραίτητων πληροφοριών, έτσι ώστε να καταρτιστεί ένα ολοκληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου. Τα βήματα που ακολουθούνται από τον εσωτερικό ελεγκτή κατά τη διενέργεια προκαταρκτικής έρευνας σε δραστηριότητα που ελέγχεται για πρώτη φορά είναι τα εξής και μπορούν κάποια από αυτά να παραλειφθούν σε επόμενους ελέγχους ανάλογα με τις συνθήκες που υπάρχουν κατά την κρίση του ελεγκτή:

α) Προετοιμασία. Οι ενέργειες που εντάσσονται στην προετοιμασία των εσωτερικών ελεγκτών είναι:

- το άνοιγμα (αν πρόκειται για έλεγχο που διενεργείται για πρώτη φορά) ή η ενημέρωση (αν πρόκειται για επαναλαμβανόμενο έλεγχο) του μόνιμου φακέλου,
- η μελέτη προηγούμενων φύλλων εργασίας και εκθέσεων ελέγχου που αφορούν την ίδια ή παρόμοιες δραστηριότητες,
- η αξιολόγηση της οργάνωσης της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί μέσα από οργανογράμματα και έντυπα που αναφέρουν επίπεδα ευθυνών,
- η σύνταξη καταστάσεων υπενθύμισης, όπου αναφέρονται τα βήματα τα οποία πρέπει να ακολουθήσουν οι εσωτερικοί ελεγκτές.

β) Δημιουργία ερωτηματολογίων για εκτίμηση του υπάρχοντος συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Τα ερωτηματολόγια, τα οποία χρησιμοποιούνται για να υπάρξει μια αρχική εκτίμηση του ελεγκτή για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας που πρόκειται να ελεγχθεί, μπορούν να έχουν μια πρόχειρη μορφή αλλά τις περισσότερες των περιπτώσεων έχουν τυποποιημένη μορφή για να επιτυγχάνεται σημαντική οικονομία χρόνου.

γ) Διενέργεια αρχικών συναντήσεων και συνεντεύξεων. Οι αρχικές συναντήσεις που πραγματοποιούνται μεταξύ του εσωτερικού ελεγκτή και των προϊσταμένων των δραστηριοτήτων που πρόκειται να ελεγχθούν πρέπει να πραγματοποιούνται σε καθορισμένο χρόνο. Βασικός σκοπός των αρχικών συναντήσεων είναι η εξήγηση του σκοπού του ελέγχου και η επίτευξη της όσο το δυνατόν μεγαλύτερης συνεργασίας.

δ) Γνώση του τρόπου λειτουργίας και των στόχων της δραστηριότητας. Κατά το στάδιο αυτό, ο εσωτερικός ελεγκτής προσπαθεί να συγκεντρώσει όσο το δυνατόν περισσότερες πληροφορίες σχετικά με τη δραστηριότητα που πρόκειται να ελεγχθεί. Οι ενέργειες που εντάσσονται σε αυτό το στάδιο είναι οι εξής:

- καθορισμός ειδικών έργων που είναι σε εξέλιξη,
- καθορισμός σχεδίων που έχουν αναπτυχθεί για ενδεχόμενη εφαρμογή μελλοντικά,
- οριοθέτηση των οργανωτικών αλλαγών που συνέβησαν πρόσφατα ή κατά το χρόνο που μεσολάβησε από τον προηγούμενο έλεγχο,
- έκταση και τρόπος μεταφοράς αρμοδιοτήτων,
- έντυπα που χρησιμοποιούνται για την ολοκλήρωση των διαδικασιών.

ε) Γνώση της διοίκησης και του προσωπικού που συμμετέχει στη δραστηριότητα.

Ένα από τα αποτελεσματικότερα μέτρα ελέγχου σε μια επιχείρηση είναι η ύπαρξη της κατάλληλης διοίκησης σε όλα τα επίπεδα. Έργο του εσωτερικού ελεγκτή στο στάδιο της προκαταρκτικής έρευνας αποτελεί και η αξιολόγηση της διοίκησης, από την οποία εξαρτάται κατά ένα μεγάλο μέρος η έκταση των ελεγκτικών διαδικασιών. Ορισμένα αρνητικά σημεία τα οποία μπορεί να εντοπίσει ο εσωτερικός ελεγκτής σχετικά με τον τρόπο διοίκησης μιας δραστηριότητας είναι τα εξής:

- ανάθεση ευθυνών χωρίς να δίνεται η ανάλογη εξουσία,
- χρήση του περισσότερου χρόνου της διοίκησης στην επίλυση προβλημάτων παρά στην οργάνωση για την πρόληψη και αποφυγή προβλημάτων,
- δημιουργία φόβου χωρίς ουσιαστικό λόγο στο προσωπικό,
- άγνοια ως προς το ποια καθήκοντα επιτελούν οι υπάλληλοι,
- μη ύπαρξη εναλλακτικών υπαλλήλων για να καλύπτονται οποιεσδήποτε απουσίες ή αποχωρήσεις,

στ) Διενέργεια φυσικής επισκόπησης. Η φυσική επισκόπηση αποτελεί μια ιδιαίτερα αποκαλυπτική προσέγγιση για να διαπιστωθεί πώς λειτουργεί ένα τμήμα της εταιρείας και πού ακριβώς εμφανίζονται τα πραγματικά προβλήματα. Η φυσική επισκόπηση δίνει στον εσωτερικό ελεγκτή μια αντίληψη των εργασιών που πραγματοποιούνται στην κάθε δραστηριότητα.

ζ) Κατάρτιση διαγραμμάτων ροής διαδικασιών. Τα διαγράμματα ροής διαδικασιών είναι ένα μέσο στη διάθεση του εσωτερικού ελεγκτή για να αναλύσει σύνθετες λειτουργίες. Σκοπός είναι ο εσωτερικός ελεγκτής να έχει αντίληψη των διαδικασιών που ακολουθούνται.

η) Εκτίμηση των κινδύνων. Το πρόγραμμα ελέγχου πάνω στο οποίο βασίζεται ο εσωτερικός έλεγχος καταρτίζεται μετά την αξιολόγηση των κινδύνων που υπάρχουν σε κάθε δραστηριότητα. Ο ελεγκτής πρέπει να αποκτήσει πληροφόρηση για τη διαδικασία διαχείρισης κινδύνων από την ίδια την επιχείρηση έτσι ώστε να γίνει κατανοητός ο τρόπος που η διοίκηση αντιμετωπίζει τους κινδύνους που επηρεάζουν την επίτευξη των στόχων της και την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Συνεπώς, η εκτίμηση κινδύνων αποτελεί σημαντικό κομμάτι σ' αυτό το στάδιο.

θ) Παρουσίαση των αποτελεσμάτων της προκαταρκτικής έρευνας. Με την ολοκλήρωση της προκαταρκτικής έρευνας, ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να διαμορφώσει γνώμη για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας έτσι ώστε να προχωρήσει στην κατάρτιση του προγράμματος ελέγχου. Ο εσωτερικός ελεγκτής αφού ολοκληρώσει την προκαταρκτική έρευνα πρέπει να παρουσιάσει τα φύλλα εργασίας του και να υποβάλλει στους προϊσταμένους του για έγκριση τα εξής στοιχεία: 1) αναφορά των κύριων αδυναμιών που εντοπίστηκαν, 2) τα προτεινόμενα από αυτόν βήματα ελέγχου, 3) εκτίμηση του απαιτούμενου ελεγκτικού χρόνου και 4) εκτίμηση των ημερομηνιών ολοκλήρωσης του ελέγχου και της έκθεσης.

## Σύνταξη προγράμματος ελέγχου

Ο εσωτερικός ελεγκτής διαμορφώνει τα χαρακτηριστικά λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου καταρτίζοντας ένα μακροπρόθεσμο αλλά και ένα ετήσιο πλάνο ελέγχου. Σε ένα μακροπρόθεσμο πρόγραμμα περιγράφεται η μορφή και η ουσία του ελέγχου, ενώ στο ετήσιο πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνεται η λεπτομερής περιγραφή των εργασιών κάθε ελεγκτικού έργου και καθορίζεται η φύση του ελέγχου και περιγράφονται οι στόχοι του.

## Επιτόπια εργασία

Επιτόπια εργασία είναι η αυτή την οποία επιτελεί ο εσωτερικός ελεγκτής για να συμπληρώσει τα βήματα τα οποία του υποδεικνύονται από το πρόγραμμα ελέγχου. Σε αυτό το στάδιο περιλαμβάνονται οι εξής έλεγχοι:

- Έλεγχοι διαδικασιών. Οι έλεγχοι αυτοί έχουν ως σκοπό την επιβεβαίωση ότι οι διαδικασίες που ακολουθούνται λειτουργούν με αποτελεσματικό τρόπο. Οι έλεγχοι αυτοί και είναι οι εξής:
  - έλεγχοι εγκρίσεων,.
  - έλεγχοι διενέργειας εργασιών,
  - έλεγχοι διαφύλαξης της περιουσίας
- Έλεγχοι τεκμηριώσεως εργασιών. Οι έλεγχοι αυτού του είδους σχεδιάζονται για να εντοπίσουν τα σφάλματα από όπου θα προκύψουν προτάσεις βελτιώσεων. Οι έλεγχοι αυτοί είναι οι εξής:
  - α) αναλυτικές διαδικασίες, που εμπεριέχουν συγκρίσεις, ανάλυση αριθμοδεικτών και χονδρικούς υπολογισμούς,
  - β) λεπτομερειακοί έλεγχοι, που περιλαμβάνουν παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, λήψη επιβεβαιωτικών απαντήσεων από εμπειρογνώμονες, εξέταση αναλύσεων λογαριασμών, έλεγχο παραστατικών κ.ά.

## Έκθεση ελέγχου

Η έκθεση ελέγχου των εσωτερικών ελεγκτών είναι αναμφισβήτητα το πιο σημαντικό μέσο πληροφόρησης για την αξιολόγηση του έργου τους και του επαγγελματικού επιπέδου τους.

Σκοπός της έκθεσης ελέγχου θεωρείται η παροχή πληροφόρησης προς τη διοίκηση για τα αποτελέσματα του ελέγχου. Στόχος της επίσης είναι να πείσει τη διοίκηση να προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για την επίτευξη του καλύτερου δυνατού αποτελέσματος. Οι σκοποί αυτοί πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν συντάσσεται η έκθεση ελέγχου, ενώ ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να έχει υπόψη του ότι:

- Ένας κατανοητός προσδιορισμός της διαδικασίας ή του σημείου που ενδείκνυται για βελτίωση είναι ο καλύτερος τρόπος πληροφόρησης,
- Η πειστική υποστήριξη των συμπερασμάτων και η παροχή αποδείξεων σχετικά μ' αυτά και τη σημασία τους είναι ο πιο σίγουρος τρόπος να πειστούν οι παραλήπτες της έκθεσης και
- Η παρουσίαση εφικτών προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή παρέχει τις εχέγγυα ώστε να δρομολογηθούν οι κατάλληλες ενέργειες για το προσδοκώμενο αποτέλεσμα.

Προκύπτει λοιπόν ότι η ενημέρωση της διοίκησης για τα αποτελέσματα του εσωτερικού ελέγχου θα πρέπει να γίνεται με έκθεση ελέγχου, η οποία πρέπει να είναι υπογεγραμμένη με συγκεκριμένη δομή, περιεχόμενο και ποιοτικά χαρακτηριστικά.

Το διαβιβαστικό σημείωμα έχει σκοπό την παρουσίαση στους αποδέκτες της έκθεσης των εξής θεμάτων: α) του ελεγκτικού έργου που επικαλέστηκε, β) των συμπερασμάτων στα οποία κατέληξε ο εσωτερικός ελεγκτής, γ) των προτάσεων του εσωτερικού ελεγκτή για την αντιμετώπιση των ευρημάτων, δ) μιας γενικής εικόνας για το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της δραστηριότητας που ελέγχθηκε.

Βασικός σκοπός της διενέργειας του ελέγχου είναι ο εντοπισμός σημείων όπου πρέπει να προωθηθούν βελτιώσεις του συστήματος ώστε να ληφθούν διορθωτικά μέτρα για να επιτευχθεί έτσι μεγιστοποίηση του οφέλους της επιχείρησης.

### Μεταγενέστερες ενέργειες

Με την έννοια μεταγενέστερες ενέργειες εννοείται η διαδικασία κατά την οποία οι εσωτερικοί ελεγκτές αξιολογούν την επάρκεια, την αποτελεσματικότητα και το χρόνο εφαρμογής των ενεργειών που αποφασίζονται από τη διοίκηση ως αποτέλεσμα των ευρημάτων τους.

Οι περισσότερες των μεταγενέστερων ενεργειών προκύπτουν από την εργασία των εσωτερικών ελεγκτών, η οποία συνήθως οδηγεί σε μια έκθεση ελέγχου. Η ποιότητα της έκθεσης ελέγχου που υποβάλλεται στη διοίκηση κρίνεται από την ποιότητα και την αποτελεσματικότητα των λαμβανόμενων διορθωτικών μέτρων. Η λήψη των διορθωτικών μέτρων αποτελείται από δύο σκέλη: α) της επιλογής των κατάλληλων διορθωτικών μέτρων και β) της εφαρμογής τους.

Ανάλογα με τη σπουδαιότητα των ευρημάτων, τα διορθωτικά μέτρα που προτείνονται μπορεί να εκτείνονται από ένα μικρό έως ένα μεγάλο εύρος, περιλαμβάνοντας μεταξύ άλλων: α) τροποποίηση υπάρχουσας διαδικασίας, β) δημιουργία νέας διαδικασίας γ) ανάθεση πρόσθετων δραστηριοτήτων, δ) κατάλληλο διαχωρισμό καθηκόντων ε) ενσωμάτωση πρόσθετου ή διαφορετικού μέτρου ελέγχου και στ) συνυπολογισμοί οικονομικών μεγεθών.

### 3.9 ΔΙΚΛΕΙΔΕΣ ΑΣΦΑΛΕΙΑΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται<sup>30</sup> από ελεγκτικούς μηχανισμούς και δικλίδες ελέγχου που έχουν στόχο την ομαλή λειτουργία της εταιρείας. Η ύπαρξη των δικλίδων ασφαλείας του εσωτερικού ελέγχου έχει σκοπό την επισήμανση και αντιμετώπιση στο σωστό χρόνο των κινδύνων που αντιμετωπίζει η εταιρεία και ενεργεί με τρεις τρόπους: οργανωτικά, προληπτικά και κατασταλτικά. Ειδικότερα<sup>31</sup>:

- οι οργανωτικές δικλίδες εσωτερικού ελέγχου έχουν να κάνουν με τη βασική οργάνωση των δραστηριοτήτων της εταιρείας, εξετάζοντας τις εσωτερικές διαδικασίες λειτουργίας σχετικά με τους στόχους, τους κανονισμούς προσωπικού, τα συστήματα διασφάλισης ποιότητας κτλ.,
- οι προληπτικές δικλίδες εσωτερικού ελέγχου αφορούν στην ανάδειξη λαθών όσον αφορά στην ορθή λειτουργία των διαδικασιών της εταιρείας,
- οι κατασταλτικές δικλίδες εσωτερικού ελέγχου αφορούν στην παρέμβαση του εσωτερικού ελέγχου σε περιπτώσεις που εντοπιστούν αποκλίσεις από την ορθή λειτουργία της εταιρείας, καθώς και σε μέτρα που μπορεί να ληφθούν για να αντιμετωπιστούν αυτές οι αποκλίσεις.

Οι δικλίδες εσωτερικού ελέγχου, θα πρέπει να έχουν γίνει αποδεκτές από το σύνολο το προσωπικό της εταιρείας και να διακρίνονται από σαφήνεια, πληρότητα, αντικειμενικότητα και εγκυρότητα, έτσι ώστε να αποφέρουν τα προσδοκώμενα αποτελέσματα.

#### Διακρίσεις Δικλίδων Ασφαλείας

Ανάλογα με το εύρος και το πεδίο εφαρμογής του συστήματος εσωτερικού ελέγχου γίνεται διάκριση των δικλίδων ασφαλείας. Οι κατηγορίες δικλίδων ασφαλείας είναι οι εξής:

➤ Οι γενικές δικλίδες. Σχετίζονται με:

α) τη γενική οργανωτική δομή της εταιρείας, η οποία καλύπτει θέματα διαμόρφωσης και καθιέρωσης πολιτικών που εξασφαλίζουν ότι οι αποφάσεις παίρνονται στο απαιτούμενο επίπεδο ευθύνης, και εφαρμόζονται με συνέπεια από ολόκληρη την εταιρεία,

<sup>30</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.123-125

<sup>31</sup> Παπάς, Α. (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αθήνα, Μπένου



β) την οργανωτική δομή των υπηρεσιών που παράγουν και διεκπεραιώνουν υπηρεσίες οικονομικής φύσεως,

γ) την προστασία και διασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας και των πελατών της ή τρίτων.

➤ Οι εξειδικευμένες δικλίδες ασφαλείας. Στοχεύουν σε:

α) εξασφάλιση της αναγκαίας εξουσιοδότησης για πρόσβαση,

β) ορθή λογιστική απεικόνιση

γ) επαρκή προστασία των περιουσιακών στοιχείων.

Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημάνουμε το γεγονός ότι η επιλογή των δικλίδων ασφαλείας εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, όπως το κόστος λειτουργίας τους, πιθανές παρενέργειες εφαρμογής τους, κ.ά. Κατά συνέπεια, η επιλογή των δικλίδων ασφαλείας δεν είναι εύκολη υπόθεση από την άποψη ότι πρέπει πάντοτε να υπάρχει μια σχετική ισορροπία μεταξύ του “κόστους του ελέγχου” και της “ζημίας” που ενδέχεται να προκύψει από τον περιορισμό ορισμένων ελεγκτικών διαδικασιών.

### **3.10 ΧΡΗΣΗ ΔΕΙΓΜΑΤΟΛΗΨΙΑΣ ΣΤΟΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ**

Μετά τον έλεγχο του βαθμού αξιοπιστίας των δικλίδων ασφαλείας για τον εντοπισμό λαθών και παραλείψεων στη λειτουργία του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, ο εσωτερικός ελεγκτής έχει τη δυνατότητα ορίσει το εύρος και το πεδίο εφαρμογής τους ελέγχου που θα πραγματοποιήσει. Η εφαρμογή δειγματοληψίας στον έλεγχο καθίσταται σχεδόν αναγκαία για την εξαγωγή συμπερασμάτων ως αποτέλεσμα της ραγδαίας ανάπτυξης του μεγέθους των επιχειρήσεων, αλλά και του όγκου των συναλλαγών τα οποία κατέστησαν ασύμφορη από οικονομικής πλευράς και χρονοβόρα την εξέταση όλων των τηρούμενων στοιχείων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας. Υπάρχουν δύο προσεγγίσεις στη δειγματοληψία: η μη στατιστική προσέγγιση και η στατιστική προσέγγιση. Η μη στατιστική δειγματοληψία αναφέρεται σε τυχαία επιλογή ενός αριθμού συναλλαγών, ενώ η στατιστική δειγματοληψία αφορά στην επιλογή συναλλαγών αντιπροσωπευτικών του συνόλου, μέσω στατιστικών κυρίως μεθόδων.

### 3.11 ΑΡΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ

#### Φύλλα Εργασίας

Τα φύλλα εργασίας<sup>32</sup> αποτελούν το αποδεικτικό υλικό, το οποίο στηρίζει τα ευρήματα και συμπεράσματα του ελέγχου<sup>33</sup> και λύνει αρκετές αμφιβολίες που προκύπτουν σχετικά με αυτά τα ευρήματα. Στα Πρότυπα της επαγγελματικής διενέργειας του εσωτερικού ελέγχου γίνεται εκτενής αναφορά σε θέματα, όπως: η χρησιμότητα των φύλλων εργασίας, τι πρέπει να περιέχουν τα φύλλα εργασίας, τι μπορούν να περιέχουν τα φύλλα εργασίας, οι τεχνικές προετοιμασίας των φύλλων εργασίας, η επισκόπηση των φύλλων εργασίας και η πρόσβαση στα φύλλα εργασίας. Το ελάχιστο περιεχόμενο των φύλλων εργασίας είναι:

- η επικεφαλίδα, στην οποία αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης και της ελεγχόμενης δραστηριότητας, ο τίτλος του φύλλου εργασίας, η διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και ο χρόνος σύνταξης του συγκεκριμένου φύλλου εργασίας και το όνομα του ελεγκτή που συμπληρώνει το συγκεκριμένο φύλλο εργασίας και ένδειξη κωδικοποίησης του φύλλου εργασίας,
- η πηγή των στοιχείων που παρουσιάζονται στο συγκεκριμένο φύλλο εργασίας,
- περιγραφή ή ένδειξη σχετικά με το ελεγκτικό έργο που πραγματοποιήθηκε,
- τα ευρήματα του ελέγχου σε τέτοια μορφή, ώστε να συμπεριληφθούν στην έκθεση ελέγχου,
- τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την ελεγκτική εργασία.

Ο ρόλος των φύλλων εργασίας επιτελείται όταν περιέχουν το ελάχιστο δυνατό περιεχόμενο, όταν η συμπλήρωσή τους γίνεται ομοιόμορφα από όλους τους εσωτερικούς ελεγκτές της επιχείρησης ώστε να γίνεται πιο εύκολη η παρακολούθηση της πληρότητας και η ταξινόμηση τους και όταν η συμπλήρωσή τους γίνεται στον ελάχιστο δυνατό χρόνο, χωρίς φυσικά να παραλείπονται χρήσιμα στοιχεία.

#### Αρχεία Εσωτερικού Ελεγκτή

Εκτός από τα φύλλα εργασίας, τα αρχεία<sup>34</sup> που μπορεί να τηρήσει ο εσωτερικός ελεγκτής ώστε να βοηθηθεί και διευκολυνθεί το έργο του εσωτερικού ελέγχου είναι τα εξής:

---

<sup>32</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.128

<sup>33</sup> Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2005), Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ 159-162

<sup>34</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.129

- αρχείο της ισχύουσας για την εταιρεία νομοθεσίας, το οποίο τηρείται σε συνεργασία με το νομικό σύμβουλο της εταιρείας και η τήρηση του οποίου δίνει τη δυνατότητα στον εσωτερικό ελεγκτή να είναι ενήμερος για τις νομοθετικές εξελίξεις που σχετίζονται με την εταιρεία,
- αρχείο εταιρείας (νομιμοποιητικά έγγραφα), το οποίο περιλαμβάνει τα έγγραφα από τα οποία προκύπτει η νόμιμη σύσταση και λειτουργία της εταιρείας όπως: καταστατικό της εταιρείας, αντίγραφα αποφάσεων των εποπτικών αρχών για την άδεια σύστασης της εταιρείας, αντίγραφα σχεδίων συμβάσεων της εταιρείας με τους πελάτες της, εσωτερικό κανονισμό της εταιρείας, κανονισμό προσωπικού, οργανόγραμμα της εταιρείας και κατάσταση προσωπικού, κ.ά.
- αρχείο εκθέσεων και φύλλων ελέγχων του εσωτερικού ελεγκτή στο οποίο περιλαμβάνονται οι τακτικές και έκτακτες εκθέσεις εσωτερικού ελέγχου σε χρονολογική σειρά.

Ο εσωτερικός ελεγκτής δεν αποκλείεται να κρίνει απαραίτητη την τήρηση και άλλων αρχείων. Η πρόσβαση στα αρχεία που θα περιέχουν αποτελέσματα σχετικά με τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου θα επιτρέπεται μόνο στον εσωτερικό ελεγκτή ή στο διοικητικό συμβούλιο. Ο εσωτερικός ελεγκτής υπόκειται στο επαγγελματικό απόρρητο, όχι όμως και απέναντι στο διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας και των εποπτικών αρχών.

### **3.12 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΑΤΑΣΘΑΛΕΙΕΣ**

Οικονομικές ατασθαλίες αποτελούν<sup>35</sup> παραβάσεις των κανονισμών που γίνονται από πρόθεση είτε προς όφελος είτε σε βάρος της εταιρείας από πρόσωπα της διοίκησης και του προσωπικού ή από τρίτους.

Οι οικονομικές ατασθαλίες που είναι προς όφελος της εταιρείας έχουν ως αποτέλεσμα κέρδος από την εξαπάτηση τρίτων. Οι δράστες τέτοιων πράξεων αποκτούν όφελος με έμμεσο τρόπο με δεδομένο ότι από την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της εταιρείας προκύπτουν και προσωπικά οφέλη. Οι οικονομικές ατασθαλίες σε βάρος της εταιρείας έχουν ως στόχο είτε άμεσα είτε έμμεσα την εξυπηρέτηση συμφερόντων εργαζομένου, τρίτου προσώπου ή άλλης εταιρείας.

---

<sup>35</sup>Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.130-131

Ο σχεδιασμός των ελεγκτικών διαδικασιών αποβλέπει στην εξέταση του εργασιακού χώρου και του ενδεχομένου να γίνουν οικονομικές ατασθαλίες. Η ανάλυση του ελεγκτικού κινδύνου και η επιλογή των διαδικασιών ελέγχου γίνεται με βάση το ρυθμό των αλλαγών και την “πίεση” που ασκείται στα τμήματα.

Παραδείγματα περιπτώσεων που αφορούν οικονομικές ατασθαλίες και οι ελεγκτικές διαδικασίες αντίστοιχα που μπορούν να εφαρμοστούν από την πλευρά του εσωτερικού ελεγκτή είναι<sup>36</sup>:

- Πώληση ή αγορά που αφορά εσφαλμένα περιουσιακά στοιχεία. Οι ελεγκτικές διαδικασίες για την περίπτωση αυτή περιλαμβάνουν την επαλήθευση των λογιστικών εγγραφών και την αποτίμηση αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων.
- Παράνομες πληρωμές, όπως χρηματοδότηση πολιτικών κομμάτων, δωροδοκίες, παράνομες προμήθειες κυβερνητικών στελεχών ή πελατών. Ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες εξετάζουν το περιβάλλον του ελέγχου για να διαπιστωθεί αν προκύπτουν προσωπικά οφέλη που δεν μπορούν να δικαιολογηθούν.
- Σκόπιμη, ψευδή παρουσίαση ή αποτίμηση συναλλαγών, περιουσιακών στοιχείων, εσόδων ή εξόδων. Ο έλεγχος εσόδων – εξόδων περιέχει διαδικασίες για αποτίμηση και αναγνώριση.
- Φορολογικά θέματα. Η σωστή και έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων δεν είναι συνήθως ανάμεσα στις προτεραιότητες του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Οι λογιστικές διαδικασίες που έχουν ως αποτέλεσμα την παρουσίαση παραπλανητικών στοιχείων στη ΔΟΥ εξετάζονται στο ευρύτερο πλαίσιο του ελέγχου.

Οι ελεγκτές παρακολουθούν σεμινάρια επιμόρφωσης ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Με αυτό τον τρόπο, έχουν τη δυνατότητα να ενημερώνονται για τις μεθόδους οικονομικών ατασθαλιών ώστε να είναι σε θέση να τις εντοπίσουν. Μέσα από την εξέταση του συστήματος εσωτερικού ελέγχου που αφορά στους βασικούς επιχειρηματικούς κύκλους (έσοδα, έξοδα, αποθέματα, μισθοδοσία,) γίνεται η αξιολόγηση του περιβάλλοντος του ελέγχου και αναλύεται η πιθανότητα ύπαρξης οικονομικών ατασθαλιών. Η πρόληψη αποτελεί μια σειρά από μέτρα που λαμβάνονται για να αποφεύγονται οικονομικές ατασθαλίες ή να περιορίζονται οι συνέπειές τους. Ο βασικός μηχανισμός είναι ο έλεγχος και η διοίκηση είναι υπεύθυνη για την υιοθέτηση αποτελεσματικών εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών. Αντίστοιχα, οι ελεγκτές είναι υπεύθυνοι για την αξιολόγηση των εσωτερικών ελεγκτικών διαδικασιών που εφαρμόζονται στα τμήματα που ελέγχουν. Ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να αποτρέπει τις οικονομικές ατασθαλίες μέσω της αξιολόγησης της

---

<sup>36</sup> Καζάντζης, Χ. (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Αθήνα, Business Plus, σελ 109

επάρκειας των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και να εφαρμόζει για κάθε τμήμα τις κατάλληλες διαδικασίες. Για το σκοπό αυτό ο εσωτερικός ελεγκτής πρέπει να καθορίσει τα εξής:

- Αν η οργάνωση του τμήματος διευκολύνει τον εσωτερικό έλεγχο.
- Αν οι οργανωτικοί στόχοι είναι ρεαλιστικοί.
- Αν υπάρχουν γραπτοί κανόνες στην εταιρεία (π.χ. κώδικας συμπεριφοράς), που περιγράφουν τις ενέργειες που απαγορεύονται, καθώς και τα μέτρα που πρέπει να ληφθούν σε περίπτωση παραβάσεων.
- Αν υπάρχουν προκαθορισμένες διαδικασίες εξουσιοδότησης για τις συναλλαγές.
- Αν υπάρχουν συγκεκριμένες πολιτικές, μέθοδοι σύνταξης εκθέσεων και άλλοι μηχανισμοί που έχουν την επίβλεψη των δραστηριοτήτων της εταιρείας και την προστασία των περιουσιακών της στοιχείων.
- Αν οι διάλογοι επικοινωνίας παρέχουν στην διοίκηση επαρκή και ακριβή πληροφόρηση.
- Αν γίνονται συστάσεις για την διεξαγωγή ελέγχων που είναι αποδοτικοί σχετικά με το κόστος τους και συμβάλλουν στο να αποτρέπονται οι οικονομικές ατασθαλίες.

### Εντοπισμός Οικονομικών Ατασθαλιών

Ο εντοπισμός οικονομικών ατασθαλιών<sup>37</sup> περιλαμβάνει την αναγνώριση στοιχείων τα οποία είναι αρκετά για να κινηθεί η διαδικασία έρευνας. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να προκύψουν μέσω των διαδικασιών εσωτερικού ελέγχου που έχει θεσπίσει η διοίκηση είτε από τους ελέγχους που διενεργούν οι εξωτερικοί ελεγκτές είτε από άλλες πηγές είτε εκτός της επιχείρησης. Συνεπώς, οι ελεγκτές έχουν τις εξής υποχρεώσεις:

- Να έχουν τις κατάλληλες γνώσεις που θα τους επιτρέπουν να αναγνωρίζουν ύποπτες ενδείξεις. Στις γνώσεις αυτές συμπεριλαμβάνονται τα χαρακτηριστικά των οικονομικών ατασθαλιών, οι μέθοδοι με τις οποίες διαπράττονται, καθώς και τα είδη οικονομικών ατασθαλιών που αφορούν τις ελεγχόμενες δραστηριότητες.
- Να δίνουν προσοχή στις συνθήκες που δημιουργούν προϋποθέσεις, όπως οι αδυναμίες του συστήματος εσωτερικού ελέγχου. Σε περίπτωση που αντιληφθούν σημαντικές αδυναμίες στο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, πρέπει να διενεργούν επιπρόσθετους ελέγχους που θα περιέχουν διαδικασίες για τον εντοπισμό ενδείξεων οικονομικών ατασθαλιών.

---

<sup>37</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ.133-134

Τα μέλη του ελεγκτικού τμήματος εξετάζουν τα στοιχεία οικονομικών ατασθαλιών που εντόπισαν ο έλεγχος και οι πληροφορίες των εργαζομένων και της διοίκησης και συνεργάζονται με τον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών ή/και το γενικό σύμβουλο με σκοπό να αποφασίσουν αν πρέπει να διεξαχθούν πρόσθετοι έλεγχοι.

Σχετικά με το θέμα αυτό, δεν είναι φυσικά δυνατόν οι εσωτερικοί ελεγκτές να έχουν τις ίδιες γνώσεις με άτομα των οποίων το καθήκον είναι ο εντοπισμός οικονομικών ατασθαλιών. Άλλωστε, οι ελεγκτικές διαδικασίες από μόνες τους, ακόμα και όταν διενεργούνται επαρκώς και επιμελώς, δεν αποτελούν εγγύηση ότι θα εντοπίσουν τυχόν οικονομικές ατασθαλίες.

Στην έρευνα εφαρμόζονται διαδικασίες για να εξακριβωθεί η διάπραξη οικονομικών ατασθαλιών για τις οποίες υπάρχουν ενδείξεις. Σε αυτές εμπεριέχεται η συγκέντρωση αναλυτικών στοιχείων για τις οικονομικές ατασθαλίες που εντοπίζονται. Όταν είναι απαραίτητη η διεξαγωγή έρευνας, ο προϊστάμενος εσωτερικού ελέγχου μαζί με το διευθυντή οικονομικών υπηρεσιών αποφασίζουν αν πρέπει να πάρουν μέρος σε αυτή και άλλοι ειδικοί από το προσωπικό της εταιρείας ή εκτός. Οι ελεγκτές που παίρνουν μέρος στις έρευνες εκτιμούν τη σοβαρότητα της πράξης, ώστε να μην παρέχουν ή να αντλούν παραπλανητικά στοιχεία από πρόσωπα που υπάρχει πιθανότητα να εμπλέκονται σε αυτήν. Σε όλη τη διάρκεια των ερευνών υπάρχει συνεργασία με τον προϊστάμενο οικονομικών υπηρεσιών και τον εκπρόσωπο του νομικού τμήματος. Με την ολοκλήρωση των ερευνών, το τμήμα εσωτερικού ελέγχου αξιολογεί τα γεγονότα προκειμένου να:

- Αποφανθεί αν πρέπει να εφαρμοστούν ή να ενισχυθούν οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου για την προστασία της εταιρείας.
- Βοηθήσει τα μέλη του στα καθήκοντά τους, παρέχοντας στοιχεία που θα διευκολύνουν τον εντοπισμό οικονομικών ατασθαλιών μελλοντικά.

Μετά το τέλος του προκαταρκτικού σταδίου έρευνας μπορεί να συνταχθεί πρόχειρη ή τελική έκθεση στην οποία ο εσωτερικός ελεγκτής καταλήγει κρίνοντας αν τα στοιχεία είναι επαρκή για να γίνει η διεξαγωγή της. Όταν βρεθούν στοιχεία για οικονομικές ατασθαλίες, ενημερώνεται αμέσως ο προϊστάμενος οικονομικών υπηρεσιών και/ή ο γενικός σύμβουλος.

Αν τα ευρήματα των ερευνών επηρεάζουν σημαντικά τα στοιχεία που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις, ενημερώνεται η ανωτέρω διοίκηση και το διοικητικό συμβούλιο. Για τη γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων της συμμετοχής του εσωτερικού ελέγχου στη διεξαγωγή των ερευνών συντάσσεται γραπτή έκθεση που περιλαμβάνει ευρήματα, συμπεράσματα, συστάσεις και εφόσον χρειάζεται,, κατασταλτικά μέτρα.

### 3.13 ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

#### Ορισμός

Ως απόθεμα<sup>38</sup> στη διοίκηση παραγωγής θεωρείται κάθε αδρανές οικονομικό μέσο ή πόρος που διατηρείται για την ικανοποίηση μελλοντικής ζήτησης γι' αυτό. Αυτή η ερμηνεία επιτρέπει να χαρακτηρίσουμε ως απόθεμα όχι μόνο υλικά αγαθά, όπως πρώτες ύλες, ημικατεργασμένα ή τελικά προϊόντα που συναντούμε στην παραγωγή λόγω χάρη ενός εργοστασίου, αλλά το σύνολο του ανθρώπινου δυναμικού, των μηχανών και άλλων μέσων που διατηρεί μια επιχείρηση προκειμένου να καλύψει τη μελλοντική ζήτηση για τα προϊόντα ή/και υπηρεσίες που προσφέρει. Από την άλλη, για επιχειρήσεις που προσφέρουν υπηρεσίες που δεν είναι εφικτό να αποθηκευτούν για μελλοντική χρήση, ο όρος απόθεμα συνήθως σχετίζεται με τις διάφορες μορφές της παραγωγικής δυναμικότητας.

#### Το βασικό πρόβλημα με τα Αποθέματα

Η απόδοση<sup>39</sup> ενός συστήματος παραγωγής επηρεάζεται άμεσα από την ποσότητα του διατηρούμενου αποθέματος. Η απόδοση επηρεάζεται αρνητικά τόσο από υπερβολικές όσο και από ανεπαρκείς ποσότητες αποθέματος, δηλαδή από ελλείψεις.

Για παράδειγμα, σε περίπτωση που για μια επιχείρηση που παράγει ένα προϊόν όπως τηλεοράσεις, η αναμενόμενη ζήτηση για μια περίοδο είχε υπερεκτιμηθεί σε σημαντικό βαθμό, άμεση συνέπεια του σφάλματος στην πρόβλεψη της ζήτησης είναι η παραγωγή ενός μεγάλου αριθμού προϊόντων που παραμένουν αδιάθετα. Το ανεπιθύμητο αυτό πλεόνασμα αντιπροσωπεύει σημαντικό κεφάλαιο το οποίο είναι δεσμευμένο σε απόθεμα που θα μπορούσε να αξιοποιηθεί με πιο αποδοτικό τρόπο σε άλλη χρήση. Εκτός από το κόστος του δεσμευμένου κεφαλαίου, το πλεόνασμα των προϊόντων δημιουργεί δυστυχώς επιπρόσθετο κόστος για την αποθήκευσή του, την ασφάλισή του, και την απαξίωση των προϊόντων λόγω τεχνικών βελτιώσεων.

---

<sup>38</sup> Δερβιτσιώτης, Κ. (1985), Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ. 13

<sup>39</sup> Δερβιτσιώτης, Κ. (1985), Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ. 14-15

Από την άλλη πλευρά αν η αναμενόμενη ζήτηση για μια περίοδο είχε υποεκτιμηθεί σε σημαντικό βαθμό, τότε η συνέπεια του σφάλματος θα ήταν η δημιουργία έλλειψης προϊόντων. Το κόστος σ' αυτή την περίπτωση θα ήταν φυσικά το διαφυγόν κέρδος από τις πωλήσεις που δεν πραγματοποιήθηκαν, αλλά και το κόστος από την ενδεχόμενη απώλεια μελλοντικών πελατών λόγω αδυναμίας να ικανοποιηθούν οι τοποθετούμενες παραγγελίες.

Συμπερασματικά, βλέπουμε πως σ' ότι αφορά τα αποθέματα μιας επιχείρησης πρέπει να επιδιώκουμε μια χρυσή τομή, με άλλα λόγια, μια σχετική ισορροπία ώστε με το μέσο ύψος του διατηρούμενου αποθέματος να αποφεύγονται ανεπιθύμητα πλεονάσματα ή ελλείψεις. Αν δεχθούμε ως κατάλληλο μέτρο απόδοσης το συνολικό κόστος που δημιουργείται για τη λειτουργία ενός συστήματος αποθεμάτων, τότε το βέλτιστο ύψος αποθέματος είναι εκείνο που ελαχιστοποιεί το παραπάνω συνολικό κόστος. Σε ορισμένες περιπτώσεις, ως δείκτη απόδοσης επιλέγουμε το συνολικό κέρδος από τη λειτουργία του συστήματος αποθεμάτων, οπότε οι αποφάσεις που λαμβάνονται στοχεύουν στη μεγιστοποίηση αυτού του κέρδους

### **3.14 ΛΟΓΟΙ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΑΤΗΡΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Η διαθεσιμότητα των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις εξυπηρετεί σημαντικούς σκοπούς Γενικά, μέσω των αποθεμάτων επιδιώκεται η επίτευξη τόσο της ομαλής ροής όσο και της αποδοτικής λειτουργίας της παραγωγικής διαδικασίας. Ειδικότερα, οι λόγοι για τους οποίους διατηρούνται αποθέματα ή καλύτερα τα είδη των αποθεμάτων είναι τα εξής<sup>40</sup>:

#### Αποθέματα για Συνεχή Ροή

Όταν ο παραγωγός βρίσκεται απομακρυσμένος γεωγραφικά από τις πηγές προμήθειας πρώτων υλών και από τους καταναλωτές των προϊόντων του απαιτείται κατ' επέκταση περισσότερος χρόνος για την κάλυψη των παραγγελιών. Για να ικανοποιηθεί η πραγματοποιούμενη ζήτηση χωρίς διαταραχές, είναι απαραίτητη η διατήρηση επιπλέον ποσοτήτων αποθεμάτων για την κάλυψη της ζήτησης στο διάστημα που η ποσότητα της παραγγελίας βρίσκεται καθ' οδόν. Για τη μείωση των επιπλέον αποθεμάτων για την εξασφάλιση συνεχούς ροής η διοίκηση χρειάζεται να εξετάσει αν είναι δυνατή η μείωση του χρόνου μεταφοράς ή του χρόνου προετοιμασίας των παραγγελιών.

---

<sup>40</sup> Δερβιτσιώτης, Κ. (1985), Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ. 16-19



### Αποθέματα Οικονομικής Παραγγελίας

Η σταδιακή εξάντληση του αποθέματος για την ικανοποίηση της πραγματοποιούμενης ζήτησης δημιουργεί την ανάγκη του ανεφοδιασμού. Για κάθε ανανέωση πρέπει να αποφασισθεί ο χρόνος και η ποσότητα παραγγελίας. Το ύψος κάθε παραγγελίας προσδιορίζεται με τρόπο ώστε να εξισορροπείται το κόστος από υπερβολικά αποθέματα έναντι του κόστους από πολύ συχνές παραγγελίες.

### Αποθέματα Ασφαλείας

Για τον προγραμματισμό της παραγωγής και των αναγκών που υπάρχει σε αποθέματα η διοίκηση χρησιμοποιεί εκτιμήσεις για την προσδοκώμενη ζήτηση, το ρυθμό παραγωγής, τον απαιτούμενο χρόνο ανεφοδιασμού σε πρώτες ύλες κ.ά. Προκειμένου να αποφευχθούν οι δυσάρεστες επιπτώσεις από αποκλίσεις από τις εκτιμήσεις που μπορεί να δημιουργηθούν, η διοίκηση, εκτός από τα κανονικά αποθέματα για την κάλυψη της αναμενόμενης ζήτησης, διατηρεί πρόσθετα αποθέματα ασφαλείας ώστε να δημιουργηθεί επιτυχώς ένα περιθώριο για την προστασία τους συστήματος παραγωγής από την αβεβαιότητα του περιβάλλοντος.

### Αποθέματα Διάζευξης ή Σχετικής Ανεξαρτησίας

Τα αποθέματα διάζευξης χρησιμοποιούνται για να δώσουν μια σχετική ανεξαρτησία στα διαδοχικά στάδια του κυκλώματος παραγωγής – διανομής και παίρνουν διάφορες μορφές. Ο παραγωγός χρησιμοποιεί απόθεμα πρώτων υλών για να ανεξαρτητοποιηθεί από τον προμηθευτή πρώτων υλών. Δηλαδή, μ' αυτόν τον τρόπο η διοίκηση μπορεί να κάνει τα διαδοχικά στάδια περισσότερο ανεξάρτητα έτσι ώστε αν, για παράδειγμα η λειτουργία ενός σταδίου διακοπεί λόγω βλάβης, να μπορούν τα υπόλοιπα στάδια να λειτουργήσουν για ένα διάστημα κανονικά.

### Εποχικά Αποθέματα

Για πολλά προϊόντα και υπηρεσίες η ζήτηση παρουσιάζει σημαντικές διακυμάνσεις δυναμικότητας. Είναι σαφές πως για πολλά προϊόντα η ζήτηση παρουσιάζει διακυμάνσεις. Στις περιόδους που η ζήτηση υπερκαλύπτεται από το ρυθμό παραγωγής δημιουργούνται εποχικά αποθέματα, τα οποία χρησιμοποιούνται στις περιόδους αιχμής που η ζήτηση ξεπερνά τα όρια της παραγωγικής δυναμικότητας και έτσι αποφεύγεται η ύπαρξη μιας έντονα μη αποδοτικής εκμετάλλευσης της παραγωγικής δυναμικότητας. Πρωταρχικός σκοπός των εποχικών αποθεμάτων είναι η εξομάλυνση του ρυθμού παραγωγής για την αποδοτικότερη εκμετάλλευση της διαθέσιμης παραγωγικής δυναμικότητας.

### Αποθέματα για Διάφορους Άλλους Τρόπους

Η παρουσία ενός σημαντικού ρυθμού πληθωρισμού στην εθνική οικονομία δημιουργεί σε ορισμένες περιπτώσεις κίνητρα για τη διατήρηση αποθεμάτων μερικών ειδών για άλλους λόγους. Σ' άλλες περιπτώσεις, η δημιουργία υπερβολικών αποθεμάτων έχει καθαρά κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Τέλος, η δημιουργία αποθεμάτων μπορεί να υπαγορεύεται από λόγους σχετικούς με την ενίσχυση της εθνικής άμυνας, την προστασία της εθνικής οικονομίας κ.ά.

### **3.15 ΣΗΜΑΣΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Τα αποθέματα είναι το σπουδαιότερο ενεργητικό στοιχείο της επιχείρησης και το πιο ευαίσθητο στα σημαντικά σφάλματα από οποιοδήποτε άλλο περιουσιακό στοιχείο. Επίσης, οι ελεγκτές δίνουν μεγάλη σημασία στα αποθέματα επειδή οι τιμές τους παρουσιάζουν διαχρονικά αυξομειώσεις λόγω πληθωριστικών μεταβολών των τιμών και συνεπώς αυτό μπορεί να περικλείει κινδύνους για την επιχείρηση. Η αξία των αποθεμάτων είναι εξίσου σημαντική διότι επηρεάζει το κόστος των πωληθέντων προϊόντων καθώς επίσης ασκεί επίδραση στα καθαρά ετήσια κέρδη. Οι προσπάθειες εξακρίβωσης και επαλήθευσης της ποσότητας των αποθεμάτων και της αξίας τους είναι πολυπλοκότερες και δυσκολότερες αν συγκριθούν με τις προσπάθειες εξακρίβωσης και επαλήθευσης άλλων στοιχείων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ακόμη τα αποθέματα είναι σημαντικά για να εξακριβώσουμε την πραγματική τους αξία και να παρουσιάσουμε μια αληθινή εικόνα στον Ισολογισμό.

### Χαρακτηριστικά Αποθεμάτων

Τα αποθέματα έχουν άμεση σχέση με την ομαλή και οικονομική λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας κάθε επιχείρησης και η ποσότητα του διατηρούμενου αποθέματος επηρεάζει την απόδοση της παραγωγής. Τα αποθέματα διακρίνονται από ορισμένα χαρακτηριστικά τα οποία μαρτυρούν τη σπουδαιότητά τους για κάθε επιχείρηση. Τα αποθέματα<sup>41</sup>:

- είναι άμεσα ρευστοποιήσιμα,

---

<sup>41</sup>Bachman, T.C (2016) et. al., PNG: Effective inventory control for items with highly variable demand, Interfaces, 46(1), 18-32

- αποτελούν ένα από τα μεγαλύτερα περιουσιακά στοιχεία κάθε επιχείρησης,
- παρουσιάζουν κινητικότητα,
- αποτελούν δέσμευση χρημάτων,
- έχουν ευπάθεια,
- απαιτούν συντήρηση και φύλαξη,
- επηρεάζονται από τις μεταβολές στις τιμές.

### 3.16 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### Λογιστική Παρακολούθηση Αποθεμάτων Σύμφωνα Με Τα ΕΛΠ

Με τον όρο αποθέματα<sup>42</sup> (ΔΛΠ 2) εννοούνται τα υλικά αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση τα οποία<sup>43</sup>: α) προορίζονται να πωληθούν μέσα από τη συνήθη πορεία των εργασιών της (εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα), β) βρίσκονται στη διαδικασία παραγωγής και προορίζονται είτε να πωληθούν (ημιτελή προϊόντα και ημικατεργασμένες πρώτες ύλες) είτε να αναλωθούν για την παραγωγή έτοιμων αγαθών (πρώτες και βοηθητικές ύλες) ή να χρησιμοποιηθούν για τη συσκευασία αγαθών έτοιμων για πώληση, γ) προορίζονται να χρησιμοποιηθούν για συντήρηση – επισκευή (ανταλλακτικά μηχανημάτων) ή ιδιοπαραγωγή παγίων στοιχείων.

Τα αποθέματα εντάσσονται στην κατηγορία του κυκλοφορούντος ενεργητικού της επιχείρησης, λόγω της περιορισμένης χρονικά διάρκειας ζωής τους. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν οι ακόλουθοι λογαριασμοί: εμπορεύματα (λογαριασμός 20, Γενικό Λογιστικό Σχέδιο), προϊόντα έτοιμα και ημιτελή (λογαριασμός 21, ΓΛΣ), υποπροϊόντα και υπολείμματα (λογαριασμός 22, ΓΛΣ), παραγωγή σε εξέλιξη (λογαριασμός 23, ΓΛΣ), πρώτες ύλες και υλικά (λογαριασμός 24, ΓΛΣ), αναλώσιμα υλικά (λογαριασμός 25, ΓΛΣ), ανταλλακτικά πάγιων (λογαριασμός 26, ΓΛΣ), είδη συσκευασίας (λογαριασμός 28, ΓΛΣ).

Τα αποθέματα θεωρούνται από λογιστική και ελεγκτική σκοπιά σημαντικός λογαριασμός λόγω του ότι: α) αποτελούν συνήθως το μεγαλύτερο στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού, β) είναι ευαίσθητος λογαριασμός για αξιοσημείωτα λογιστικά και αριθμητικά σφάλματα, γ) προσδιορίζουν μια γκάμα από αριθμοδείκτες (κυκλοφοριακή ταχύτητα αποθεμάτων, εισπράξεων, λειτουργικό κύκλο, κ.ο.κ.), δ) παρουσιάζουν συχνές μεταβολές τιμών, ε) εφαρμόζονται εναλλακτικές μέθοδοι αποτίμησής τους, στ) επιδρούν στη προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων και των

<sup>42</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Π., Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 334-336

<sup>43</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2015, σελ.317-140

εσόδων, ζ) υπάρχει δυσκολία στον υπολογισμό των ποσοτήτων, της αξίας και των συνθηκών διατήρησής τους, η) επηρεάζουν σε μεγάλο βαθμό τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

Οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να πραγματοποιούν φυσική απογραφή των αποθεμάτων τους τουλάχιστον μια φορά μέσα σε κάθε χρήση, και συγκεκριμένα στο τέλος της. Κατά την απογραφή πρέπει να αναγνωρίζονται, καταμετρούνται και καταγράφονται όλα τα αποθέματα κατ' είδος, ποιότητα και ποσότητα και να γίνεται η κατάταξη αυτών σε κατηγορίες που αντιστοιχούν στους λογαριασμούς των αποθεμάτων.

Οι αγορές αποθεμάτων που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης καταχωρούνται στο σχετικό λογαριασμό σύμφωνα με την τιμή απόκτησης, η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα που γίνονται για το σκοπό αυτό. Η λογιστική εξήγηση είναι ότι, τα έξοδα αυτά αποτελούν τμήμα της καταβληθείσας αξίας κτήσης των αγαθών, αφού ως αξία κτήσης θεωρείται η τελική αξία που έχουν κατά την παράδοση τους στην αποθήκη της

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει: α) το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο, τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμή αγοράς και ρευστοποιήσιμης αξίας. Τα αποθέματα που προκύπτουν από την παραγωγή της επιχείρησης και προορίζονται είτε για πώληση με τη μορφή έτοιμου προϊόντος, είτε για την παραγωγή άλλων έτοιμων προϊόντων, αποτιμώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. αγοράστριας εταιρίας.

Η τιμή κτήσης και το ιστορικό κόστος παραγωγής υπολογίζονται με βάση οποιαδήποτε από τις παραδεκτές μεθόδους (με το Ν.4308/14 έχει καταργηθεί η LIFO), με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο για τα αποθέματα όλων. Με άλλα λόγια το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος: α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο FIFO (First In

First Out) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται, β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται, γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

### **Λογιστική Παρακολούθηση Αποθεμάτων Σύμφωνα Με Τα ΔΠΧΑ**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 2<sup>44</sup>, αποθέματα<sup>45</sup> είναι τα στοιχεία του ενεργητικού που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης, βρίσκονται στη διαδικασία της παραγωγής ή είναι υλικά, τα οποία θα αναλωθούν στην παραγωγική διαδικασία. Στην περίπτωση επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, αποθέματα αποτελούν τα κόστη των υπηρεσιών, για τα οποία δεν έχει ακόμη γίνει καταχώρηση των σχετικών εσόδων.

Το κόστος αγοράς των αποθεμάτων περιλαμβάνει: την τιμή αγοράς, τα έξοδα εισαγωγής, τους μη επιστρεπτέους φόρους, τα κόστη μεταφοράς και αποθήκευσής τους και κάθε άλλο κόστος που δε θα πραγματοποιούνταν, εάν η εταιρεία δεν είχε προβεί στις συγκεκριμένες αγορές.

Το κόστος μετατροπής των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα άμεσα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν, έτσι ώστε οι πρώτες ύλες να μετατραπούν σε έτοιμα προϊόντα, καθώς και τα μεταβλητά έξοδα παραγωγής που κατανέμονται σε κάθε παραγόμενη μονάδα, με βάση τη χρήση της παραγωγικής εγκατάστασης κατά τη συνήθη της λειτουργία. Το κόστος απόκτησης των αποθεμάτων μπορεί να αυξηθεί και με τόκους, όταν η αγορά γίνεται με μακροπρόθεσμο διακανονισμό.

Το ΔΛΠ 2 αφορά τη λογιστική αντιμετώπιση των αποθεμάτων, εκτός από: α) έργα υπό εκτέλεση που προκύπτουν σύμφωνα με συμβάσεις κατασκευής, β) χρηματοοικονομικά μέσα και γ) βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που συνδέονται με γεωργική δραστηριότητα και γεωργική παραγωγή, κατά τη στιγμή της συγκομιδής.

Το ΔΛΠ 2 προβλέπει ότι τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους αγοράς και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιούνται είναι: α) FIFO (First In First Out), β) μέσου σταθμικού και γ) εξατομικευμένου κόστους. Επίσης, γίνονται γνωστές οι λογιστικές μέθοδοι, η

<sup>44</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2015, σελ.317-140

<sup>45</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 336-337

συνολική λογιστική αξία των αποθεμάτων, η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, το ποσό που προέρχεται από αναστροφή της πρόβλεψης υποτίμησης, οι συνθήκες που οδήγησαν στην αναστροφή υποτίμησης, η αξία των αποθεμάτων που έχουν ενεχυριασθεί και το κόστος των αποθεμάτων που βαρύνει τα έσοδα.

Όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ, η αξία των τελικών αποθεμάτων των ιδιοπραχθέντων έτοιμων προϊόντων και της παραγωγής σε εξέλιξη δεν αναπροσαρμόζεται με τις διαφοροποιήσεις των στοιχείων κόστους μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

Ουσιαστικά δεν καταγράφονται διαφορές μεταξύ των ρυθμίσεων που προβλέπει το ΔΛΠ 2 για τα αποθέματα σε σχέση με τις σχετικές ρυθμίσεις που προβλέπονται στα ΕΛΠ, ωστόσο, εμφανίζονται κάποιες επιμέρους διαφορές με τα πρότυπα.

### **3.17 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Κάθε επιχείρηση προκειμένου να λειτουργεί αποδοτικά και να έχει τη δυνατότητα να συντονίζει τις λειτουργίες και δραστηριότητές της είναι σημαντικό να υιοθετήσει ένα σύστημα εσωτερικού Ελέγχου, ένα εργαλείο δηλαδή οικονομικού, λογιστικού και διαχειριστικού ελέγχου που θα την βοηθάει να διαχειρίζεται διάφορους κινδύνους, να αποφεύγει οικονομικές ατασθαλίες και να πετυχαίνει τους στόχους της. Ο εσωτερικός έλεγχος αυτό το σκοπό προσπαθεί να πετύχει ώστε κάθε επιχείρηση να πετυχαίνει τους στόχους της.

Τα πρόσωπα που διενεργούν τον εσωτερικό έλεγχο είναι οι εσωτερικοί ελεγκτές οι οποίοι είναι στελέχη της ελεγχόμενης επιχείρησης και οι οποίοι είναι επιφορτισμένοι με πολλές αρμοδιότητες πάνω στον εσωτερικό έλεγχο και παρέχουν πληροφορίες στη διοίκηση για τη λήψη αποφάσεων. Επίσης, ο εσωτερικός έλεγχος διέπεται από ορισμένες αρχές οι οποίες πρέπει να τηρούνται για να λειτουργήσει αποτελεσματικά το σύστημα εσωτερικού ελέγχου.

Τα είδη των εσωτερικών ελέγχων μπορούν να ταξινομηθούν σε τέσσερις κατηγορίες με τη λογική ότι συμπεριλαμβάνουν επιμέρους ελέγχους. Έτσι, έχουμε τους λειτουργικούς, τους οικονομικούς, τους ελέγχους παραγωγής και τους διοικητικούς. Ο εσωτερικός έλεγχος διέπεται και από πέντε πρότυπα τα οποία αποτελούν εχέγγυο για την σωστή διεξαγωγή τους. Αυτά είναι: η ανεξαρτησία και η αντικειμενικότητα του εσωτερικού ελεγκτή από τις δραστηριότητες της επιχείρησης, η σωστή επαγγελματική του κατάρτιση, το πλαίσιο μέσα στο οποίο δραστηριοποιείται, η ποιότητα των διαδικασιών που ακολουθεί και ο τρόπος διοίκησης του τμήματος εσωτερικού ελέγχου. Επίσης, οι ελεγκτές θα πρέπει να τηρούν τον Κώδικα Δεοντολογίας που αφορά περισσότερο πρότυπα συμπεριφοράς

των εσωτερικών ελεγκτών, δηλαδή ακεραιότητα, αντικειμενικότητα, εχεμύθεια και επάρκεια.

Επίσης, για τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου ακολουθούνται πέντε βήματα: η προκαταρκτική έρευνα, η σύνταξη προγράμματος ελέγχου, η επιτόπια εργασία, οι εκθέσεις ελέγχου και οι μεταγενέστερες ενέργειες. Συμπληρώνοντας, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποτελείται από δικλίδες ασφαλείας, τις οργανωτικές, τις προληπτικές και τις κατασταλτικές ενώ στον εσωτερικό έλεγχο είναι απαραίτητη η χρήση δειγματοληψίας λόγω του μεγάλου όγκου συναλλαγών και δεδομένων.

Τα φύλλα εργασίας είναι τα αρχεία στα οποία στηρίζει ο εσωτερικός ελεγκτής τα ευρήματα του και τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τον εσωτερικό έλεγχο, ενώ εκτός απ' αυτά ο εσωτερικός ελεγκτής έχει τη δυνατότητα να τηρήσει και άλλα αρχεία ανάλογα με την περίπτωση προκειμένου να βοηθηθεί στο έργο του.

Ακόμη σημαντικό σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο είναι και οι οικονομικές ατασθαλίες που είναι παραβάσεις των κανονισμών που γίνονται είτε προς όφελος είτε σε βάρος της εταιρείας γι' αυτό και οι εσωτερικοί ελεγκτές πρέπει να διαθέτουν τις απαιτούμενες γνώσεις για να μπορούν να αναγνωρίζουν ύποπτες ενδείξεις και στοιχεία.

Όσον αφορά τα αποθέματα αποτελούν κάθε αδρανές οικονομικό μέσο που διατηρείται για την ικανοποίηση μελλοντικής ζήτησης γι' αυτό ενώ για επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες ο όρος σχετίζεται με τις διάφορες μορφές της παραγωγικής δυναμικότητας, οι επιχειρήσεις έρχονται συνεχώς αντιμέτωπες με ένα πρόβλημα, αυτό της απόδοσης τους συστήματος παραγωγής που επηρεάζεται αρνητικά τόσο από υπερβολικές όσο και από ανεπαρκείς ποσότητες αποθέματος.

Τα είδη των αποθεμάτων είναι τα εξής: αποθέματα για συνεχή ροή, αποθέματα οικονομικής παραγγελίας, αποθέματα ασφαλείας, αποθέματα διάζευξης ή σχετικής ανεξαρτησίας, εποχικά αποθέματα, αποθέματα για διάφορους άλλους λόγους και η σημασία τους είναι πολύ μεγάλη αφού σχετίζονται με την ομαλή λειτουργία της παραγωγικής διαδικασίας και αποτελούν συνήθως το μεγαλύτερο περιουσιακό στοιχείο, είναι άμεσα ρευστοποιήσιμα κ.ά.

Οι δύο μέθοδοι για το λογιστικό χειρισμό των αποθεμάτων είναι α) σύμφωνα με τα ΕΛΠ και β) σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ ενώ οι μέθοδοι αποτίμησης που χρησιμοποιούνται είναι: α) FIFO (First In First Out), β) μέσου σταθμικού και γ) εξατομικευμένου κόστους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

#### 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ένα από τα πιο σημαντικά Συστήματα Εσωτερικού Ελέγχου είναι των αποθεμάτων, διότι αυτό βοηθάει κάθε επιχείρηση να διαφυλάσσει, να προστατεύει και να διαχειρίζεται τα αποθέματά της με σωστό τρόπο. Αυτό συμβαίνει επειδή τα αποθέματα θεωρούνται από λογιστική και ελεγκτική σκοπιά ένας από τους πιο σημαντικούς λογαριασμούς του ενεργητικού.

Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων αφορά ουσιαστικά τις διαδικασίες τις οποίες ακολουθεί ο εσωτερικός ελεγκτής κατά τον έλεγχο των αποθεμάτων προκειμένου ο έλεγχος να είναι αποτελεσματικός. Περιγράφει δηλαδή τις εσωτερικές διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τη διενέργεια του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων, τους σκοπούς του και φυσικά τις αρμοδιότητες που έχει ο εσωτερικός ελεγκτής πάνω στον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων.

#### 4.2 ΣΚΟΠΟΙ ΤΟΥ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

Βασικοί σκοποί του εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων είναι<sup>46</sup>:

- α) η διαφύλαξη και η προστασία τους από διαφόρους κινδύνους (π.χ. κλοπή, πυρκαγιά, κτλ.),
- β) η πιστή εφαρμογή των οδηγιών της διοίκησης για την σωστή διαχείριση των αποθεμάτων,
- γ) η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των δεσμευμένων κεφαλαίων για την απόκτηση των αποθεμάτων,
- δ) η ορθή λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων,
- ε) η ορθή αποτίμησή τους στο τέλος της χρήσης.

---

<sup>46</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 338



Οι έλεγχοι τεκμηρίωσης των αποθεμάτων περιλαμβάνουν την επαλήθευση της ύπαρξης τους, καθώς και τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων. Η επαλήθευση ύπαρξης των αποθεμάτων γίνεται μόνο με την διενέργεια πραγματικής απογραφής, ενώ ο ορθός προσδιορισμός της αξίας κτήσεως των αποθεμάτων και η ακριβής κοστολόγηση των παραγόμενων προϊόντων είναι ιδιαίτερα σημαντική εργασία, καθώς αποτελούν την βάση για την αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσεως. Η αποτίμηση των αποθεμάτων αποτελεί καθοριστικό παράγοντα για τον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων, το οποίο επηρεάζει τα καθαρά αποτελέσματα χρήσεως.

Στα πλαίσια των βασικών αρχών που επιβάλλει ένα καλά δομημένο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, η λογιστική παρακολούθηση των αποθεμάτων, η διαδικασία έγκρισης- αγοράς- παραλαβής-αποθήκευσης, έκδοσης των κατάλληλων παραστατικών ή ακύρωση αυτών, παρακολούθησης – τήρησης στοιχείων για τις πληρωμές προς τους προμηθευτές, καθώς και η λογιστική συμφωνία, θα πρέπει να εκτελούνται από διαφορετικά άτομα μέσα στην επιχείρηση.

### **4.3 ΚΑΤΑΓΡΑΦΗ ΚΑΙ ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ**

Η ποσοτική καταμέτρηση<sup>47</sup> των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις στο τέλος της περιόδου γίνεται<sup>48</sup> για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Εξαιρέση αποτελούν τα αποθέματα αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε συνεχόμενο κτιριακό χώρο με άλλο, τα οποία μπορεί να καταχωρούνται ενιαία για όλους τους αποθηκευτικούς χώρους .

Ακόμη, τα αποθέματα που βρίσκονται σε χέρια τρίτων καταχωρούνται φυσικά ανά τρίτο, χωρίς όμως να απαιτείται να γίνεται καταχώρηση και κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. Η καταχώρηση, που εμπεριέχει το είδος, την ποσότητα και τη μονάδα μέτρησης, γίνεται με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Μέχρι τη σύνταξη του ισολογισμού καταχωρείται η κατά μονάδα αξία, στην οποία αποτιμήθηκε κάθε είδος καθώς και η συνολική τους αξία.

---

<sup>47</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 338

<sup>48</sup> ΣτΕ 591/11, 1372/10, 365/10, 266/10, ΝΣΚ 550/08

## Φυσική Απογραφή

Η διεξαγωγή<sup>49</sup> της απογραφής απαιτεί συστηματική οργάνωση και οδηγίες. Το αποτέλεσμα της απογραφής επηρεάζει σε επίπεδο αποτελεσμάτων χρήσεως το ύψος του τελικού αποθέματος, το κόστος πωληθέντων και το μικτό κέρδος, ενώ σε επίπεδο ισολογισμού, το ύψος του κυκλοφοριακού ενεργητικού και των αριθμοδεικτών κυκλοφοριακής ταχύτητας.

Οργάνωση της απογραφής σημαίνει ότι θα πρέπει να σχεδιαστούν και να χρησιμοποιηθούν τα κατάλληλα έντυπα μέτρησης και καταγραφής των ποσοτήτων. Επιπρόσθετα, να μετρηθούν και να επισημανθούν όλοι ο χώροι φύλαξης αποθεμάτων ως προς: α) την τοποθέτηση των πάσης φύσεως αποθεμάτων, β) τη διαπίστωση αν υπάρχουν ελαττωματικά ή όχι κατάλληλων αποθεμάτων, γ) την κυριότητα σε αποθήκες τρίτων. Τα άτομα που θα ασχοληθούν με την καταμέτρηση πρέπει να έχουν γνώσεις, σχετική εμπειρία και εκπαίδευση ως προς τις ακολουθούμενες διαδικασίες, την ονομασία των αποθεμάτων κτλπ.

Το Διοικητικό Συμβούλιο καθορίζει τις ομάδες απογραφής (δύο για κάθε αποθηκευτικό χώρο). Επισημαίνεται ότι τα πρόσωπα που διενεργούν την απογραφή δεν θα πρέπει να είναι αποθηκάριοι, αλλά πρόσωπα που ασχολούνται με την διακίνηση των αποθεμάτων. Στο τέλος της απογραφής τα κατάλληλα άτομα διενεργούν επαλήθευση των ποσοτήτων και σε περίπτωση αποκλίσεων, μεταξύ των δύο ομάδων, γίνεται επανέλεγχος. Επιπλέον συντάσσονται πρωτόκολλα καταμέτρησης των ποσοτήτων υπογεγραμμένα από τους απογραφείς. Στη συνέχεια τα δεδομένα της καταμέτρησης συγκρίνονται με τα υπόλοιπα των σχετικών λογαριασμών που υπάρχουν στα λογιστικά βιβλία και σε περίπτωση αποκλίσεων πρέπει να εντοπιστούν οι λόγοι που οδήγησαν σε αυτές.

## **4.4 ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ**

Ο εσωτερικός ελεγκτής λαμβάνει όπως είναι φυσικό σε όλες τις διαδικασίες που αφορούν τα αποθέματα<sup>50</sup>. Γενικά, ο εσωτερικός ελεγκτής σχετικά με τα αποθέματα:

- διενεργεί τακτικά απογραφή με σκοπό να συγκρίνει τα αποτελέσματα της απογραφής με αυτά που απεικονίζονται στα λογιστικά βιβλία και να εξετάσει πιθανές διαφορές και να τις γνωστοποιήσει στη διοίκηση,

<sup>49</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 338-339

<sup>50</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 339

- επαληθεύει τα αποθέματα κυριότητας τρίτων που είναι τοποθετημένα στις αποθήκες της επιχείρησης αλλά και το αντίστροφο,
- εξακριβώνει ότι τα υπόλοιπα των αποθεμάτων συμβαδίζουν με τους αντίστοιχους προϋπολογισμούς αγορών, όπως έχουν αποφασιστεί από τη διοίκηση,
- ελέγχει την ασφαλιστική κάλυψη των αποθεμάτων, όπως επίσης και τις συνθήκες διατήρησής τους,
- εξετάζει την πιθανή ύπαρξη αποθεμάτων που βρίσκονται σε ακινησία και αναφέρει στη διοίκηση τρόπους για τη ρευστοποίησή τους,
- συντάσσει ισοζύγιο κίνησης των αποθεμάτων προσδιορίζοντας παράλληλα το περιθώριο μικτού κέρδους για κάθε κατηγορία αποθέματος. Ύστερα, συγκρίνει τα αποτελέσματα με αυτά που έχουν υπολογιστεί αρχικά και υπολογίζει τυχόν αποκλίσεις,
- διαπιστώνει την κυκλοφοριακή ταχύτητα ανά κατηγορία αποθέματος, συγκρίνει με τα προϋπολογισθέντα δεδομένα και υπολογίζει πιθανές αποκλίσεις.

## **4.5 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Η οργάνωση ενός ικανοποιητικά δομημένου συστήματος εσωτερικού ελέγχου, σχετικά με τα αποθέματα προϋποθέτει την εφαρμογή των εξής<sup>51</sup> ελεγκτικών διαδικασιών<sup>52</sup>: λειτουργία και υπόλοιπα λογαριασμού – ισοζυγίων των αποθεμάτων, απόκτηση και καταχώριση των αποθεμάτων, ασφάλιση αποθεμάτων, απογραφή αποθεμάτων, αποτίμηση αποθεμάτων και τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων ως προς τα αποθέματα.

### Λειτουργία Και Υπόλοιπα Λογαριασμού – Ισοζυγίων Των Αποθεμάτων

Η ελεγκτική διαδικασία της λειτουργίας και υπολοίπων λογαριασμών – ισοζυγίων των αποθεμάτων περιλαμβάνει τα εξής<sup>53</sup>:

- Φυσική απογραφή αποθεμάτων.
- Έλεγχος αν υπάρχουν ελαττωματικά και ακατάλληλα αποθέματα.

<sup>51</sup> Δερβιτσιώτης, Κ. (1985), Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη, σελ19

<sup>52</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 339-342

<sup>53</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ339-340

- Έλεγχος αποθεμάτων που βρίσκονται σε αποθήκες τρίτων.
- Επαλήθευση υπολοίπων αποθεμάτων με υπόλοιπα ισοζυγίου.
- Διαχωρισμός αποθεμάτων που βρίσκονται στις αποθήκες της επιχείρησης και ανήκουν σε τρίτους.
- Έλεγχος ακίνητων αποθεμάτων.
- Επαλήθευση της ορθής εμφάνισης των κατά λογαριασμό (π.χ. εμπορεύματα, προϊόντα, κτλ.), υπολοίπων αποθεμάτων τέλους χρήσης στις οικονομικές καταστάσεις.
- Διενέργεια αιφνιδιαστικής απογραφής των αποθεμάτων κατά τη διάρκεια της χρήσης.
- Εξακρίβωση της ορθής λειτουργίας των λογαριασμών αποθεμάτων.
- Καθορισμός αποθέματος ασφαλείας και έλεγχοι για την τήρηση του ορίου αποθεμάτων.
- Οργάνωση συστήματος διαρκούς απογραφής αποθεμάτων.
- Ορισμός αποθηκάρου και προσδιορισμός των ευθυνών του για την διαφύλαξη των αποθεμάτων.

#### Απόκτηση Και Καταχώριση Αποθεμάτων

Η ελεγκτική διαδικασία της απόκτησης και καταχώρισης αποθεμάτων περιλαμβάνει τα εξής<sup>54</sup>:

- Προσδιορισμός αξίας κτήσης των αποθεμάτων.
- Έλεγχος παραστατικών αγοράς και συμφωνία με την εντολή παραγγελίας.
- Επαλήθευση του προσδιορισμού της αξίας κτήσεως των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, ετοίμων και ημιτελών προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, κτλ.).
- Επιβεβαίωση για την κυριότητα των αποθεμάτων.
- Καθορισμός διαδικασιών για την ορθή διακίνηση των αποθεμάτων (π.χ. δελτίο παραγγελίας, τιμολόγια προμηθευτή, δελτίο εισαγωγής, κτλ.).

#### Ασφάλιση Αποθεμάτων

Η ελεγκτική διαδικασία της ασφάλισης αποθεμάτων περιλαμβάνει τα εξής<sup>55</sup>:

- Έλεγχος ασφαλιστικής κάλυψης αποθεμάτων.
- Έλεγχος συνθηκών διατήρησής τους.

<sup>54</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 340

<sup>55</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 340

## Απογραφή Αποθεμάτων

Η ελεγκτική διαδικασία της απογραφής αποθεμάτων περιλαμβάνει τα εξής<sup>56</sup>:

- Επαλήθευση αποθεμάτων τρίτων που βρίσκονται στις αποθήκες της οικονομικής μονάδας για φύλαξη.
- Η απογραφή πρέπει να γίνεται με την παρουσία του αρμόδιου αποθηκάριου και ενός στελέχους του λογιστηρίου. Αρχικά, ο ελεγκτής μονογράφει τα παραστατικά διακίνησης των αποθεμάτων που εκδόθηκαν τελευταία (δελτία εισαγωγής, εξαγωγής, κτλ.), καθώς και όλα τα παρόμοια παραστατικά που εκδόθηκαν και δεν καταχωρήθηκαν, στη συνέχεια, επιλέγεται το δείγμα αποθεμάτων για απογραφή και τέλος, γίνεται η απογραφή του δείγματος που επιλέχθηκε, η συμφωνία των απογραφέντων με το αντίστοιχο λογιστικό υπόλοιπο και η κατάρτιση του σχετικού πρακτικού καταμέτρησης.
- Συμμετοχή ελεγκτών στην απογραφή αποθεμάτων. Ο ελεγκτής, σύμφωνα με τα ΔΠΕ, θα πρέπει να: α) λαμβάνει ενημέρωση από τους αρμόδιους της ελεγχόμενης μονάδας για την επικείμενη απογραφή, β) προγραμματίζει τον τρόπο και το χρόνο που θα γίνεται η παρακολούθηση της απογραφής, γ) διαπιστώνει ότι η απογραφή διεξάγεται με την απαιτούμενη επιμέλεια, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής επιστήμης και τις οδηγίες των αρμοδίων της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, δ) διενεργεί ο ίδιος δειγματοληπτικές επαληθεύσεις, ε) ζητεί επανάληψη της διενεργηθείσας απογραφής ορισμένων ειδών, σε περίπτωση που έχει αμφιβολίες, στ) διαμορφώνει γνώμη κατά πόσο θα έχει τη δυνατότητα να βασιστεί στα δεδομένα που προκύπτουν από τη φυσική απογραφή, ζ) βεβαιώνεται για την κανονική απεικόνιση των αποθεμάτων στα λογιστικά βιβλία της ελεγχόμενης οικονομικής μονάδας, η) διαπιστώνει την ύπαρξη ή άχρηστων αποθεμάτων ή αποθεμάτων που έχουν απαξιωθεί, ι) επιμελείται για την ορθή σύνταξη<sup>71</sup> και φύλαξη των δελτίων της απογραφής.
- Κατάρτιση πίνακα αποθεμάτων με ποσότητες και αξίες της τωρινής και της προηγούμενης χρήσης, όπως και συμφωνία των υπολοίπων του πίνακα με αντίστοιχα υπόλοιπα βιβλίων.

## Αποτίμηση Αποθεμάτων

Η ελεγκτική διαδικασία της αποτίμησης αποθεμάτων<sup>57</sup> περιλαμβάνει τα εξής<sup>58, 59</sup>:

- Προσδιορισμός της αξίας κτήσης των αποθεμάτων.

<sup>56</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 340

<sup>57</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 341

<sup>58</sup> Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2015, σελ.137-138

<sup>59</sup> ΔΛΠ 2, παρ.21

- Προσδιορισμός κόστους πωληθέντων.
- Διαπίστωση ότι παρέχεται στο προσάρτημα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων η προβλεπόμενη, από την νομοθεσία, σχετική πληροφόρηση για τα αποθέματα.
- Διαπίστωση της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης σύμφωνα με την νομοθεσία, της μη αλλαγής της μεθόδου αποτίμησης των αποθεμάτων σε σχέση με την προηγούμενη χρήση, της ύπαρξης τυχόν νομικών βαρών, της ύπαρξης πυρασφάλισης των αποθεμάτων, πρόβλεψης για απαξιωμένα αποθέματα, καθώς και διαπίστωση για την εκτέλεση των απαιτούμενων ενεργειών για τη διαγραφή άχρηστων αποθεμάτων.

#### Τήρηση Φορολογικών Υποχρεώσεων Ως Προς Τα Αποθέματα

Η τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων ως προς τα αποθέματα περιλαμβάνει τα εξής<sup>60</sup>:

- Έλεγχος καταχώρισης στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων κατ' είδος, ποσότητα και αξία.
- Έλεγχος ορθής αποτίμησης και έλεγχος αναφοράς στο προσάρτημα ή στις σημειώσεις της μεθόδου αποτίμησης και των τυχόν αλλαγών που μπορεί να έχουν επέλθει.
- Έλεγχος της σωστής τιμολόγησης των αποθεμάτων.

Σ' αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί ότι οι ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης είναι οι εξής:

- Έλεγχος ανάθεσης αρμοδιοτήτων στον υπεύθυνο προμηθειών για την αγορά αποθεμάτων.
- Έλεγχος της συνεπούς εφαρμογής για το ύψος των αποθεμάτων ασφαλείας.
- Έλεγχος ύπαρξης έγκρισης για καταστροφή αποθεμάτων που παραμένουν αδιάθετα με την περίοδο διάθεσής τους να έχει λήξει.

## **4.6 ΠΗΓΕΣ ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Οι πηγές των αποδεικτικών στοιχείων που έχουν να κάνουν με τις παραπάνω ελεγκτικές διαδικασίες είναι οι εξής<sup>61</sup>:

<sup>60</sup>Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 341

<sup>61</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 341

- Αναλυτικά ισοζύγια λογαριασμών αποθεμάτων.
- Καταγραφή λογιστικών αρχών που ακολουθεί η εταιρεία και σχετίζονται με την απόκτηση και τήρηση ύψους ασφαλείας αποθεμάτων.
- Παραστατικά έγγραφα αγορών.
- Δειγματοληπτικές εγγραφές αναλυτικών και γενικού καθολικού.
- Πρωτόκολλα καταστροφής αποθεμάτων.
- Έγγραφα που αφορούν την ασφάλιση αποθεμάτων.
- Καταστάσεις απογραφής αποθεμάτων.

Οι πηγές αποδεικτικών στοιχείων για ελεγκτικές διαδικασίες που σχετίζονται με την εξακρίβωση της συνεπούς εφαρμογής των αποφάσεων της διοίκησης της επιχείρησης είναι οι εξής<sup>62</sup>:

- Αποφάσεις και εντολές της διοίκησης σχετικά με τις διαδικασίες απόκτησης αποθεμάτων και τήρησης ελάχιστου ύψους.
- Υπογραφές που αφορούν έγκριση συμβολαίων αγορών.
- Αποφάσεις για τον τρόπο αποτίμησης των αποθεμάτων.

Οι πηγές αποδεικτικών στοιχείων για ελεγκτικές διαδικασίες που αφορούν την προστασία των αποθεμάτων από διάφορους κινδύνους είναι οι εξής<sup>63</sup>:

- Καταγραφή χώρων απόθεσης αποθεμάτων.
- Εγχειρίδια για τον τρόπο συντήρησης αποθεμάτων που παρουσιάζουν ευπάθεια.
- Αποφάσεις της Διοίκησης που αφορούν την ασφάλιση των αποθεμάτων.
- Εκτιμήσεις της ασφαλιζόμενης αξίας των αποθεμάτων.

---

<sup>62</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 341

<sup>63</sup> Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική, σελ. 341-342

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ - ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Στο τελευταίο κεφάλαιο αναλύονται τα αποτελέσματα-συμπεράσματα της εργασίας, όπως προκύπτουν από το πρώτο κεφάλαιο, την αρθρογραφική επισκόπηση, το δεύτερο κεφάλαιο, το θεσμικό πλαίσιο και το τέταρτο κεφάλαιο, τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων.

Σύμφωνα με τα προηγούμενα, για να είναι αποτελεσματική, σωστή και αποδοτική η λειτουργία μιας επιχείρησης πρέπει να υπάρχει ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Αυτό το σύστημα δίνει τη δυνατότητα στην διοίκηση της επιχείρησης να ελέγχει τις δραστηριότητες της και να διαχειρίζεται αποτελεσματικά τους επιχειρηματικούς κινδύνους που μπορεί να προκύψουν. Με άλλα λόγια το σύστημα εσωτερικού ελέγχου είναι ο εσωτερικός έλεγχος οικονομικού, διαχειριστικού και λογιστικού περιεχομένου. Εφόσον η οικονομία εξελίσσεται με ραγδαίους ρυθμούς πρέπει και οι επιχειρήσεις με την σειρά τους να εξελίσσονται ώστε να έχουν το καλύτερο δυνατό αποτέλεσμα, να πετύχουν τους στόχους τους για να εξασφαλίσουν την ύπαρξη τους στην αγορά εργασίας.

Ο εσωτερικός ελεγκτής μπορεί να αποτελείται από ένα άτομο ή μια ομάδα ατόμων οι οποίοι είναι καταρτισμένοι επαγγελματικά ώστε να μπορούν να ασκήσουν σωστά το επάγγελμα το έργο τους. αυτοί θα πρέπει να έχουν τις απαιτούμενες γνώσεις, ικανότητες και δεξιότητες για να ανταποκριθούν στα καθήκοντα τους και για να είναι καλύτερη και αποτελεσματικότερη η διενέργεια του ελέγχου. Βέβαια, εκτός από τις απαραίτητες γνώσεις που πρέπει να έχουν οι ελεγκτές, πρέπει να είναι ανεξάρτητοι και το σημαντικότερο απ' όλα να είναι αντικειμενικοί. Ανεξάρτητοι από την άποψη ότι δε θα πρέπει να έχουν σχέση με τις δραστηριότητες που ελέγχουν και αντικειμενικοί από την άποψη ότι δε πρέπει να κάνουν συμβιβασμούς σχετικά με την ποιότητα του έργου τους. Αυτό είναι λίγο δύσκολο βέβαια επειδή οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη της ίδιας της επιχείρησης. Οι εσωτερικοί ελεγκτές θα πρέπει να τηρούν τον Κώδικα Δεοντολογίας για να μπορούν να ανταποκριθούν αποτελεσματικά στα καθήκοντα τους. Αυτός ο Κώδικας έχει να κάνει κυρίως με τα πρότυπα συμπεριφοράς των εσωτερικών ελεγκτών. Με βάση αυτόν, οι εσωτερικοί ελεγκτές διεξάγουν το ελεγκτικό τους έργο επιδεικνύοντας αξιοπρέπεια και έναν υψηλό βαθμό αυτοπειθαρχίας. Πρέπει να τονίσουμε ότι ο εσωτερικός ελεγκτής είναι πολύ σημαντικός για κάθε επιχείρηση και έχει ιδιαίτερη σημασία για την αποτελεσματική λειτουργία της.

Ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου, για να λειτουργήσει με σωστό τρόπο, θα πρέπει να είναι καλά οργανωμένο. Επιπλέον, για να λειτουργήσει αποτελεσματικά το σύστημα, πρέπει να υπάρχει μια σχετική αρμονία μεταξύ των λειτουργιών της επιχείρησης ώστε να εξασφαλίζεται η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου. Το σύστημα



Εσωτερικού Ελέγχου αποτελεί πολύ σημαντικό εργαλείο για τη διαχείριση των κινδύνων που περικλείουν τις επιχειρήσεις. Για την αποφυγή, λοιπόν αυτών των κινδύνων η κάθε επιχείρηση διαχειρίζεται και αντιμετωπίζει αυτούς αποτελεσματικά με ένα καλά οργανωμένο σύστημα. Με αυτό τον τρόπο διασφαλίζεται η ποιότητα του εσωτερικού ελέγχου διότι αυτή σχετίζεται άμεσα με την ποιότητα των οικονομικών αναφορών. Όσο πιο αποτελεσματικός είναι ο εσωτερικός έλεγχος, τόσο πιο καλή η ποιότητα των οικονομικών αναφορών.

Το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου εφαρμόζεται σε ένα ευρύ φάσμα οικονομικών δραστηριοτήτων όπως τράπεζες, ναυτιλιακές εταιρίες, κατασκευαστικές εταιρίες κτλπ. Εκτός από όλα όσα προσφέρει ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις, αποτελεί ένα σημαντικό εργαλείο και για τη διαχείριση κάθε είδους λαθών και απάτης μέσα στις επιχειρήσεις. Τα λάθη είναι ένα έμφυτο χαρακτηριστικό του ανθρώπου που είναι αρκετά δύσκολο να εξαλειφθεί. Η απάτη είναι και αυτή ένα πολύ δύσκολο φαινόμενο ώστε να εξαφανιστεί. Με ένα αποτελεσματικό σύστημα εσωτερικού ελέγχου, οι επιχειρήσεις έχουν την ευκαιρία να αντιμετωπίζουν και να προλαβαίνουν τέτοιου είδους ενέργειες και απειλές.

Επιπρόσθετα, ο εσωτερικός έλεγχος είναι άρρητα συνδεδεμένος με τον εξωτερικό έλεγχο διότι ο εσωτερικός ελεγκτής βοηθάει σε μεγάλο βαθμό τον εξωτερικό ελεγκτή και η εργασία του ελέγχου είναι πολύ καλά οργανωμένη και συντονισμένη. Ο εσωτερικός έλεγχος στις επιχειρήσεις παίζει πολύ σημαντικό ρόλο επειδή τις βοηθάει να εντοπίσουν τα λάθη τους και να τα διορθώσουν. Με αυτό τον τρόπο οι επιχειρήσεις πετυχαίνουν τους στόχους τους.

Ο εσωτερικός έλεγχος είναι σημαντικός είτε για επιχειρήσεις δημόσιου τομέα είτε για επιχειρήσεις ιδιωτικού τομέα. Υπάρχουν αρκετοί τύποι εσωτερικού ελέγχου εκτός από τον έλεγχο αποθεμάτων όπως για παράδειγμα έλεγχος πάγιων περιουσιακών στοιχείων, έλεγχος υποχρεώσεων, έλεγχος εσόδων, έλεγχος εξόδων κ.α. Βέβαια στην παρούσα εργασία ανέλυσα τον έλεγχο των αποθεμάτων ο οποίος εξασφαλίζει τη διαφύλαξη των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού κάθε επιχείρησης, την αποδοτική κατανάλωση των πόρων και την ακεραιότητα των δεδομένων για την επίτευξη των σκοπών που έχει θέσει η επιχείρηση.

Η δομή και οργάνωση ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων περιλαμβάνει ορισμένες ελεγκτικές διαδικασίες καθεμία από τις οποίες έχει συγκεκριμένο πεδίο και σκοπό και είναι οι εξής: λειτουργία και υπόλοιπα λογαριασμού – ισοζυγίων των αποθεμάτων, απόκτηση και καταχώριση των αποθεμάτων, ασφάλιση αποθεμάτων, απογραφή αποθεμάτων, αποτίμηση αποθεμάτων και τήρηση φορολογικών υποχρεώσεων ως προς τα αποθέματα. Αυτές οι ελεγκτικές διαδικασίες αποτελούν τους τρόπους για την αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων μέσα σε μια επιχείρηση. Σκοπός του ελέγχου των αποθεμάτων είναι η προστασία και διαφύλαξη των αποθεμάτων, η ορθή διαχείρισή τους, η επίτευξη της μεγαλύτερης δυνατής απόδοσης των κεφαλαίων που έχουν δεσμευτεί για την

απόκτηση των αποθεμάτων, η ορθή λογιστική τους παρακολούθηση και η ορθή αποτίμησή τους.

Μπορούμε να αναφέρουμε ότι ένα σχέδιο εσωτερικού ελέγχου στις επιχειρήσεις θεωρητικά αποτελείται από πέντε βήματα με το σκεπτικό ότι το απόθεμα πρώτον, υπάρχει, δεύτερον, παρουσιάζεται επαρκώς, τρίτον, ανήκει στην επιχείρηση, τέταρτον, αποτιμάται κατάλληλα και πέμπτον, ταξινομείται κατάλληλα. Στην ουσία, αυτά τα πέντε βήματα αποτελούν την προϋπόθεση για να αναφερθούμε σε εσωτερικό έλεγχο αποθεμάτων στις επιχειρήσεις.

Ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων αποτελεί αναμφίβολα ένα εργαλείο για την αποτελεσματική διαχείριση των αποθεμάτων αλλά και για τη σωστή διοίκηση των επιχειρήσεων γενικότερα. Οι επιχειρήσεις, με την εξέλιξη της τεχνολογίας και βασιζόμενες σε συστήματα αποθεμάτων που βασίζονται σε ηλεκτρονικούς υπολογιστές, μπορούν να διαχειρίζονται αποτελεσματικά και να ελέγχουν τα αποθέματά τους.

Συμπερασματικά θα λέγαμε ότι για τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις, υπάρχουν κίνδυνοι που μπορεί να οδηγήσουν σε λανθασμένη διαχείριση των αποθεμάτων. Η λανθασμένη διαχείριση των αποθεμάτων επιφέρει αρνητικές συνέπειες στις επιχειρήσεις, όπως υποβάθμιση του επιπέδου εξυπηρέτησης των πελατών, απώλεια πελατών και μείωση της κερδοφορίας. Η εφαρμογή των ελεγκτικών διαδικασιών είναι απαραίτητη, διότι ο εσωτερικός έλεγχος των αποθεμάτων είναι το εργαλείο για την προστασία και την ορθή διαχείριση των αποθεμάτων στις επιχειρήσεις. Όσον αφορά τα πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα αυτό που αφορά την ανεξαρτησία των εσωτερικών ελεγκτών, θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι σε πρακτικό επίπεδο η επίτευξη της ανεξαρτησίας είναι αρκετά δύσκολη από την άποψη ότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη της ελεγχόμενης επιχείρησης και πολλές φορές υπακούν στις εντολές της διοίκησης. Επιπλέον, το σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων προκειμένου να λειτουργήσει αποτελεσματικά πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι αδυναμίες του. Ακόμη, πρέπει να ληφθεί υπόψη και ο ανθρώπινος παράγοντας από τον οποίον πηγάζουν λάθη, παραλείψεις, πιθανή μη τήρηση των βασικών αρχών του ελέγχου, λάθος εντολές και οδηγίες κλπ.

Για την εξαγωγή των παραπάνω συμπερασμάτων ελήφθησαν υπόψη κάποιοι περιορισμοί, οι οποίοι είναι οι εξής:

1. Τα είδη του εσωτερικού ελέγχου που αναφέρθηκαν κατηγοριοποιήθηκαν με το σκεπτικό ότι συμπεριλαμβάνουν επιμέρους ελέγχους. Αυτοί οι έλεγχοι μπορεί να είναι διαφορετικοί μεταξύ τους ανάλογα με το είδος της οικονομικής δραστηριότητας με την οποία ασχολείται κάθε επιχείρηση. Επίσης, όσον αφορά τα πρότυπα διεξαγωγής εσωτερικού ελέγχου και συγκεκριμένα την ανεξαρτησία και την αντικειμενικότητα των εσωτερικών ελεγκτών, θα πρέπει να σημειωθεί πως είναι αρκετά δύσκολο να επιτευχθεί,

διότι οι εσωτερικοί ελεγκτές είναι στελέχη της ελεγχόμενης επιχείρησης και πολλές φορές υπακούν στις εντολές της διοίκησης.

2. Όσον αφορά το σχεδιασμό της λειτουργίας του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, οι παράγοντες που διαδραματίζουν το ρόλο για τον προσδιορισμό του τμήματος εσωτερικού ελέγχου, όπως είναι εύλογο, μπορεί να διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση ανάλογα με το είδος της δραστηριότητας που ακολουθεί αλλά και τη μορφή της.
3. Σε ό,τι αφορά τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, προκειμένου ένα σύστημα εσωτερικού ελέγχου αποθεμάτων να λειτουργήσει αποτελεσματικά πρέπει να ληφθούν υπόψη και οι αδυναμίες του. Αυτές έχουν να κάνουν με τον προσδιορισμό της σχέσης κόστους – ωφέλειας. Δηλαδή, για να επιτευχθούν οι στόχοι πρέπει να μετρηθούν πρώτα το κόστος και η ωφέλεια. Επιπρόσθετα, πρέπει να ληφθεί υπόψη και ο ανθρώπινος παράγοντας από τον οποίον πηγάζουν λάθη, παραλείψεις, λάθος εντολές και οδηγίες κλπ.

Παρακάτω διατυπώνονται προτάσεις για μελλοντική έρευνα γύρω από το θέμα με το οποίο ασχολείται η εργασία. Αυτές είναι:

Μια έρευνα, η οποία θα εξετάζει τη σχέση των εσωτερικών ελεγκτών με τους εξωτερικούς ελεγκτές θα δώσει χρήσιμα συμπεράσματα για του τρόπους με τους οποίους οι εσωτερικοί ελεγκτές εξυπηρετούν το έργο των εξωτερικών ελεγκτών ώστε να εξασφαλίζεται μια πιο πλήρης κάλυψη του ελέγχου.

Άλλο θέμα για μελλοντική έρευνα είναι αυτό το οποίο έχει να κάνει με τον εσωτερικό έλεγχο και την απάτη. Έτσι, θα εξαχθούν συμπεράσματα για το ρόλο που διαδραματίζει ο εσωτερικός έλεγχος στην πρόληψη και την ανίχνευση της απάτης αλλά και για τους λόγους για τους οποίους ο εσωτερικός έλεγχος είναι ένα πολύτιμο εργαλείο για τη διαχείριση της απάτης στις επιχειρήσεις.

Σχετικά με τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων, ενδιαφέρον θα παρουσιάσει μια έρευνα η οποία θα ασχοληθεί με τον προσδιορισμό των αδυναμιών ενός συστήματος εσωτερικού ελέγχου των αποθεμάτων, ώστε οι επιχειρήσεις να μπορούν να λαμβάνουν μέτρα έναντι αυτών των αδυναμιών και να εισπράττουν οφέλη από τον εσωτερικό έλεγχο. Τέλος, ένα σύγχρονο θέμα για μελλοντική έρευνα γύρω από τον εσωτερικό έλεγχο των αποθεμάτων αποτελεί ο κλάδος των Logistics και της Εφοδιαστικής αλυσίδας, που σίγουρα θα απασχολήσει στο μέλλον γύρω από τον προγραμματισμό, τη διαχείριση και τον έλεγχο των αποθεμάτων.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ - ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Δερβιτσιώτης, Κ. (1985), Συστήματα Αποθεμάτων – Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη
- Καζάντζης, Χ. (2006), Ελεγκτική και Εσωτερικός έλεγχος – μια συστηματική προσέγγιση εννοιών, αρχών και προτύπων, Αθήνα, Business Plus
- Νεγκάκης, Χ. και Ταχυνάκης Π. (2017), Ελεγκτική & Εσωτερικός Έλεγχος, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική
- Νεγκάκης Ι. Χρήστος (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Θεωρία και Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη 2015
- Παπάς, Α. (1999), Εισαγωγή στην Ελεγκτική, Αθήνα, Μπένου
- Τσακλάγκανος, Α. και Σπαθής, Χ. (2005), Ελεγκτική, Θεσσαλονίκη, Αφοί Κυριακίδη
- Bachman, T.C (2016) et. al., PNG: Effective inventory control for items with highly variable demand, Interfaces, 46(1), 18-32
- Chersan, I.C. (2016), Internal audit practices and trends in Romania and worldwide, Audit Financiar, Vol 14, Iss 141, Pp 987-1002
- Djati, K., Rahmawati, P., and Uzliawati, L. (2016), Auditors' and auditees' perception on the internal audit quality, Audit Financiar, Vol 12, Iss 143, Pp 1246-1252
- Iovu, C. (2017), Aspects concerning the internal audit of inventories, Audit Financiar, Vol 15, Iss 146, Pp 276-283
- James H Greence (1974), Production and Inventory Control. Systems and Decisions
- Markov, G. (2017), The perception for the risk in the basic internal control models, Ikonomika i Kompūt"rni Nauki, Vol. 3, Iss 3, Pp 30-47
- Meigs W., Meigs J. and Larsen J. (1984), Ελεγκτική, Αθήνα, Παπαζήση
- Picket S. (2005), The Internal Auditing Handbook, , England, UK, WileySavcuk, O. (2007), Internal Audit Efficiency Evaluation Principles, Journal of Business Economics & Management, Vol. 8 Issue 4, p275-284, 10p, 1 Illustration, 3 Diagrams, 3 Charts, 2 Graphs
- Άρθρο 82 παρ.5 ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ.10 εδάφ. (β), ν. 3943/11
- Laura F. Spira, Michael Page, (2003) "Risk management: The reinvention of internal control and thechanging role of internal audit", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 16 Issue: 4, pp.640-661, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ <https://doi.org/10.1108/09513570310492335>
- Michael B. Adams, (1994) "Agency Theory and the Internal Audit", Managerial Auditing Journal, Vol. 9 Issue: 8, pp.8-12, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ <https://doi.org/10.1108/02686909410071133>

- Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron, Muhamad Jantan, (2005) "Internal auditing practices and internal control system", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Issue: 8, pp.844-866, ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΣΤΟ <https://doi.org/10.1108/02686900510619683>
- Άρθρο 82 παρ.5 ν. 2238/94 όπως προστέθηκε με το άρθρο 21 παρ.10 εδάφ. (β), ν. 3943/11